Rapport final de la
Commission d'examen
sur la fiscalité québécoise

SE TOURNER VERS L'AVENIR DU QUÉBEC

VOLUME 3

Un état de la situation

Québec

Rapport final de la
Commission d'examen
sur la fiscalité québécoise

Mars 2015

SE TOURNER VERS L'AVENIR DU QUÉBEC

VOLUME 3

Un état de la situation

Commission
d'examen
sur la fiscalité
Québec

Rapport final de la Commission d'examen sur la fiscalité québécoise

SE TOURNER VERS L'AVENIR DU QUÉBEC
Volume 3 – Un état de la situation

Dépôt légal – Mars 2015
Bibliothèque et Archives nationales du Québec
ISBN 978-2-550-72334-9 (Imprimé)
ISBN 978-2-550-72341-7 (PDF)
© Gouvernement du Québec, 2015

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION **1**

PREMIÈRE PARTIE : LES RÉFORMES FISCALES **3**

1. Les réformes fiscales québécoises 5
   - 1.1 La Commission royale d'enquête sur la fiscalité au Québec (1965) 5
   - 1.2 Le *Livre blanc sur la fiscalité des particuliers* (1985) 6
   - 1.3 La Commission sur la fiscalité et le financement des services publics (1996) 7
   - 1.4 D'autres réflexions publiques 8
2. Les réformes fiscales fédérales 9
   - 2.1 La Commission royale d'enquête sur la fiscalité (1966) 9
   - 2.2 La réforme Wilson (1986-1991) 10
   - 2.3 Le Comité technique sur la fiscalité des entreprises (1997) 11
3. Les réformes fiscales dans une perspective internationale 13
   - 3.1 Les réformes fiscales promouvant l'élargissement de l'assiette fiscale 14
   - 3.2 Les réformes dans les pays scandinaves 15
   - 3.3 Des propositions récentes 18

DEUXIÈME PARTIE : LES CHAMPS DE TAXATION AU SEIN DE LA FÉDÉRATION CANADIENNE **23**

1. Le partage des champs de taxation entre le gouvernement fédéral et les provinces 25
   - 1.1 Un partage prévu dans la constitution 25
   - 1.2 Trois conditions à respecter pour les taxes provinciales 26
2. Le partage des champs de taxation avec les municipalités 29
3. L'harmonisation fiscale 31
4. L'autonomie fiscale 33
5. Les ententes et les transferts 35

TROISIÈME PARTIE : LE RECOURS À LA FISCALITÉ AU QUÉBEC **37**

1. Le poids de la fiscalité dans l'économie 39
   - 1.1 Le Québec par rapport aux pays de l'OCDE 40
2. La structure fiscale 43
   - 2.1 Une comparaison internationale de la structure fiscale 44
   - 2.2 Une comparaison interprovinciale de la structure fiscale 47
   - 2.3 L'évolution du dosage des impôts dans la structure fiscale 49
3. Le rôle de la fiscalité dans la redistribution de la richesse et la lutte contre les inégalités 51
4. L'incidence de la fiscalité 55

QUATRIÈME PARTIE : L'INTERVENTION GOUVERNEMENTALE PAR LA FISCALITÉ 59

1. Les perspectives de croissance économique 61
2. La fiscalité et la croissance économique 65
3. L'intervention gouvernementale par les dépenses fiscales 75
4. L'évaluation des retombées économiques et fiscales 79
   - 4.1 Une mise au point méthodologique 80
5. Les effets de la concurrence fiscale 89
   - 5.1 Une concurrence fiscale parfois justifiée, mais parfois dommageable 89
   - 5.2 Le cas du Québec 90
   - 5.3 L'évaluation des conséquences 91

CINQUIÈME PARTIE : LES PRINCIPALES CARACTÉRISTIQUES DE L'IMPÔT SUR LE REVENU DES PARTICULIERS 93

1. Le poids des impôts sur le revenu des particuliers 95
2. La répartition des contribuables selon la tranche de revenu 97
3. Le taux marginal supérieur d'imposition 99
4. Les contribuables non imposables 103
5. L'évolution du revenu disponible 105
6. L'utilisation de l'aide fiscale pour l'épargne-retraite 107
7. Le traitement préférentiel des gains en capital 111
   - 7.1 L'historique de l'imposition du gain en capital 111
   - 7.2 L'analyse de la concentration des gains en capital 112
   - 7.3 L'exonération cumulative des gains en capital 114
   - 7.4 Les dépenses fiscales associées au traitement préférentiel des gains en capital 116
8. La problématique des taux marginaux implicites d'imposition 117

SIXIÈME PARTIE : LES PRINCIPALES CARACTÉRISTIQUES DES IMPÔTS SUR LES SOCIÉTÉS 125

1. Le poids des impôts des sociétés 127
2. La comparaison du taux d'imposition sur le revenu des sociétés 129
3. Les prélèvements sur la masse salariale 133
4. L'imposition globale sur les dividendes 135
   - 4.1 Le principe d'intégration 136
   - 4.2 Une comparaison internationale 138
5. L'évolution des taux d'imposition sur le revenu des sociétés 141
6. La contribution des sociétés aux revenus autonomes du gouvernement 143
7. Le recours des sociétés aux crédits d'impôt 145
   - 7.1 Les principaux constats 145
   - 7.2 Certains crédits d'impôt importants 147

SEPTIÈME PARTIE : LES PRINCIPALES CARACTÉRISTIQUES DES TAXES À LA CONSOMMATION 167

1. Le poids des taxes sur les biens et services 169
2. La comparaison des taxes sur la valeur ajoutée appliquées dans les pays de l'OCDE 171
3. L'étendue de l'assiette de la taxe sur la valeur ajoutée 173
4. L'application de la taxe de vente à certains produits détaxés au Québec 175
5. La taxation spécifique 179
   - 5.1 La taxe spécifique sur les boissons alcooliques 180
   - 5.2 La taxe spécifique sur les carburants 182
   - 5.3 La taxe spécifique sur les produits du tabac 184
6. L'écofiscalité 185
7. Le problème de la perception des taxes de vente sur le commerce électronique 189

HUITIÈME PARTIE : LES IMPÔTS SUR LE PATRIMOINE, LES COTISATIONS SOCIALES ET LA TARIFICATION DE L'ÉLECTRICITÉ 193

1. Les impôts sur le patrimoine 195
2. Les cotisations sociales 197
3. La tarification des services publics : la tarification de l'électricité 199
   - 3.1 La tarification de l'électricité 200

NEUVIÈME PARTIE : LA COMPÉTITIVITÉ DU RÉGIME FISCAL DES PARTICULIERS 205

1. Le fardeau fiscal des particuliers 207
2. Le revenu disponible des familles 211

DIXIÈME PARTIE : LA COMPÉTITIVITÉ DU RÉGIME FISCAL DES SOCIÉTÉS 213

1. Les taux effectifs marginaux d'imposition 215
2. La compétitivité du Québec et de la fiscalité 219
3. L'utilisation de certains crédits d'impôt 221

Liste des graphiques

GRAPHIQUE 1	Comparaison de la pression fiscale au Québec et dans certains pays de l'OCDE – 2012	40
GRAPHIQUE 2	Comparaison de la pression fiscale au Québec et dans les autres provinces canadiennes – 2010	42
GRAPHIQUE 3	Comparaison des structures fiscales au Québec et dans l'OCDE – 2012	45
GRAPHIQUE 4	Comparaison des structures fiscales au Québec et dans le reste du Canada en 2010	48
GRAPHIQUE 5	Évolution de certaines recettes fiscales en pourcentage du PIB – Québec – 1981-2012	50
GRAPHIQUE 6	Évolution de certaines recettes fiscales en pourcentage du PIB – OCDE – 1981-2012	50
GRAPHIQUE 7	L'impact redistributif des impôts et des transferts dans certains pays de l'OCDE (milieu des années 2000)	52
GRAPHIQUE 8	Importance des impôts sur le revenu des particuliers – 2012	95
GRAPHIQUE 9	Taux marginal maximal dans les pays de l'OCDE – 2013	100
GRAPHIQUE 10	Taux marginal maximal combiné (provincial et fédéral) selon la province – 2014	101
GRAPHIQUE 11	Taux marginaux implicites d'imposition – Couple ayant deux enfants (7 ans et 9 ans)	120
GRAPHIQUE 12	Densité des taux marginaux implicites d'imposition pour l'ensemble des ménages	121
GRAPHIQUE 13	Importance des impôts des sociétés au Québec et dans certains pays de l'OCDE – 2012	127
GRAPHIQUE 14	Taux d'imposition sur le revenu des sociétés dans les pays de l'OCDE – 2014	130
GRAPHIQUE 15	Taux d'imposition sur le profit distribué en dividendes parmi les pays de l'OCDE – 2014	139
GRAPHIQUE 16	Évolution du taux d'imposition statutaire sur les profits des sociétés – 1981 à 2013	141
GRAPHIQUE 17	Évolution du poids de recettes des impôts sur les profits en proportion du PIB – 1981 à 2012	141
GRAPHIQUE 18	Évolution des prélèvements fiscaux aux sociétés – 1970-1971 à 2014-2015	143
GRAPHIQUE 19	Évolution du coût des crédits d'impôt en proportion des prélèvements auprès des sociétés – De 1990-1991 à 2014-2015	145
GRAPHIQUE 20	Proportion du total des crédits d'impôt accordés selon différents regroupements de sociétés bénéficiaires – 2011	146
GRAPHIQUE 21	Importance des taxes sur les biens et services au Québec et dans certains pays de l'OCDE – 2012	169
GRAPHIQUE 22	Taux de taxe à la consommation parmi les pays de l'OCDE – 2014	171
GRAPHIQUE 23	Ratio des recettes de la TVA parmi les pays de l'OCDE – 2012	174
GRAPHIQUE 24	Comparaison de prix pour certaines boissons alcooliques parmi les plus vendues au Québec – 2014	181

GRAPHIQUE 25	Composante du prix d'une cartouche de 200 cigarettes	184
GRAPHIQUE 26	Plafonds annuels et répartition estimée entre la distribution gratuite et la vente de droits d'émission de gaz à effet de serre	188
GRAPHIQUE 27	Ventes au détail mondiales par voie électronique	189
GRAPHIQUE 28	Individus ayant commandé un produit ou un service en ligne	190
GRAPHIQUE 29	Importance des impôts sur le patrimoine – 2012	195
GRAPHIQUE 30	Importance des cotisations sociales – 2012	197
GRAPHIQUE 31	Comparaison des prix moyens de l'électricité au 1er avril 2014 – Clients résidentiels	201
GRAPHIQUE 32	Évolution des hausses des tarifs d'électricité au Québec en comparaison avec l'IPC du Québec	202
GRAPHIQUE 33	Écart de fardeau fiscal entre le Québec et l'Ontario – 2015	209
GRAPHIQUE 34	Taux effectifs marginaux d'imposition sur le capital – 2014	216
GRAPHIQUE 35	Coût d'implantation et d'exploitation des entreprises – 2014	219
GRAPHIQUE 36	Indice de compétitivité fiscale sur la base des coûts de Montréal	220
GRAPHIQUE 37	Traitement fiscal de la R-D : taux de subvention fiscale par $ US de R-D, PME – 2013(1)	223
GRAPHIQUE 38	Traitement fiscal de la R-D : taux de subvention fiscale par $ US de R-D, grandes entreprises – 2013(1)	223
GRAPHIQUE 39	Coûts totaux en développement de logiciels – 2014	224
GRAPHIQUE 40	Coûts totaux de la production de jeux vidéo – 2014	225

Liste des tableaux

TABLEAU 1	Taux marginal maximum applicable sur le gain en capital au Québec et aux États-Unis pour une personne vivant seule – 2015	20
TABLEAU 2	Évolution de la pression fiscale entre 1981 et 2012 – Québec et sélection de pays	41
TABLEAU 3	Évolution de la part de l'imposition du revenu des particuliers dans la structure fiscale entre 1981 et 2012 – Québec et sélection de pays (en proportion du total des recettes fiscales)	46
TABLEAU 4	Taux d'activité pour le Québec, l'Ontario et l'ensemble du Canada – 2014	62
TABLEAU 5	Prévision de la croissance économique potentielle du Québec	63
TABLEAU 6	Effet d'une réduction de la croissance du PIB sur la croissance du niveau de vie (PIB par habitant)	64
TABLEAU 7	Gain à long terme en PIB réel par dollar de baisse de la charge fiscale	67
TABLEAU 8	Coût marginal d'un dollar de fonds publics	72
TABLEAU 9	Coût de certaines dépenses fiscales – 2013	78
TABLEAU 10	Sommaire des évaluations de retombées fiscales pour le Québec du crédit d'impôt pour le développement des affaires électroniques	79
TABLEAU 11	Retombées fiscales selon trois méthodologies, nouvelle dépense d'exploitation récurrente de 20 millions de dollars par année dans le secteur de l'édition de logiciel, total 10 ans	86
TABLEAU 12	Aides fiscales aux entreprises – Sommaire des études portant sur l'évaluation des retombées fiscales	87
TABLEAU 13	Répartition des contribuables selon la tranche de revenu total – 2011	97
TABLEAU 14	Taux de contribuables non imposables – 1995 à 2011	103
TABLEAU 15	Croissance du revenu disponible depuis 1981 selon l'âge au Québec, en dollars constants de 2010	105
TABLEAU 16	Manque à gagner et indice du manque à gagner en fonction des impôts à payer découlant des déductions pour les régimes de retraite – 2011	109
TABLEAU 17	Gain en capital imposable par tranche de revenus, Québec – 2012	113
TABLEAU 18	Dépenses fiscales associées au traitement préférentiel du gain en capital – 2013	116
TABLEAU 19	Exemple d'un calcul de taux marginaux implicites d'imposition – Couple ayant deux revenus égaux et deux enfants (7 ans et 9 ans) – 2014	118
TABLEAU 20	Taux marginaux implicites d'imposition pour une famille monoparentale avec deux enfants – 2012	119
TABLEAU 21	Répartition des ménages ayant un taux marginal implicite d'imposition supérieur à 60 % selon le revenu – 2014	122
TABLEAU 22	Taux statutaires à l'impôt sur le revenu des sociétés – Taux général, 2000 et 2014	131
TABLEAU 23	Taux statutaires des PME à l'impôt sur le revenu des sociétés – 2014	132
TABLEAU 24	Taux de la taxe sur la masse salariale – 2014	133
TABLEAU 25	Mécanisme d'intégration lors de l'imposition des dividendes au Québec – 2014	136

TABLEAU 26	Taux marginal maximum combiné d'imposition du revenu de travail et des dividendes au Québec – 2014	137
TABLEAU 27	Sélection de programmes d'aide fiscale à la production de jeux vidéo – 2014	151
TABLEAU 28	Taux du crédit d'impôt à l'investissement selon la taille de l'entreprise et la région où les dépenses admissibles sont réalisées	154
TABLEAU 29	Taux des crédits d'impôt à la recherche et développement pour le gouvernement fédéral, les provinces et les territoires, par taille d'entreprise	157
TABLEAU 30	Comparaisons du crédit d'impôt à la production cinématographique et télévisuelle québécoise avec l'Ontario et la Colombie-Britannique	160
TABLEAU 31	Comparaison des crédits d'impôt accordés aux services de production cinématographique étrangère pour certains territoires sélectionnés	162
TABLEAU 32	Taux de taxe à la consommation dans les provinces canadiennes – 2014	172
TABLEAU 33	Taux de la TVA sur les produits alimentaires, les produits pharmaceutiques et sur les livres parmi les États membres de l'Union européenne – 2015	176
TABLEAU 34	Revenus provenant des taxes spécifiques	179
TABLEAU 35	Taxe spécifique sur les boissons alcooliques	180
TABLEAU 36	Comparaison des différents taux de la taxe spécifique sur les carburants du Québec	182
TABLEAU 37	Comparaison de la taxation de l'essence entre certaines juridictions	183
TABLEAU 38	Profil des Québécois ayant commandé en ligne	191
TABLEAU 39	Application des paramètres de tarification de l'électricité ontariens au Québec – Au 1er avril 2014	201
TABLEAU 40	Écart de fardeau fiscal entre le Québec et les autres provinces en appliquant la structure de taxation des autres provinces au Québec	208
TABLEAU 41	Écart de fardeau fiscal entre le Québec et l'Ontario – 2014	210
TABLEAU 42	Écart de revenu disponible avec les autres provinces pour un couple ayant deux enfants – 2015	211
TABLEAU 43	Variation du taux effectif marginal d'imposition de l'investissement de 2005 à 2013	217
TABLEAU 44	Incitatifs fiscaux fondés sur la dépense	222

INTRODUCTION

Le gouvernement a procédé à la création de la Commission d'examen sur la fiscalité québécoise en juin 2014[1].

Au terme de huit mois de travaux, la commission dépose son rapport final, comprenant un sommaire et six volumes.

❑ Le volume 3

Le présent document, le volume 3, intitulé ***Un état de situation***, présente l'analyse des principales caractéristiques de la fiscalité québécoise, sous différentes perspectives. Cette analyse a conduit la commission à élaborer la réforme proposée.

À partir des différentes informations disponibles et de l'analyse qu'elle en a faite, la commission a dégagé les principales caractéristiques de la fiscalité québécoise. Ce volume est divisé en dix parties, correspondant à chacun des thèmes abordés :

— la première partie est consacrée aux **réformes fiscales**;

— la deuxième partie décrit **les champs de taxation au sein de la fédération canadienne**;

— la troisième partie présente **le recours à la fiscalité au Québec**;

— la quatrième partie décrit **l'intervention gouvernementale par la fiscalité**;

— la cinquième partie regroupe **les principales caractéristiques des impôts sur le revenu des particuliers**;

— la sixième partie propose une synthèse des **principales caractéristiques des impôts sur les sociétés**;

— la septième partie présente **les principales caractéristiques des taxes à la consommation**;

— la huitième partie est consacrée aux **impôts sur le patrimoine, aux cotisations sociales et à la tarification de l'électricité**;

— la neuvième partie propose une évaluation de **la compétitivité du régime fiscal des particuliers**;

— la dixième partie effectue le même exercice pour **la compétitivité du régime fiscal des sociétés**.

---

[1] La mise en place d'une commission chargée d'analyser la fiscalité québécoise et d'en proposer la réforme a été annoncée dans le discours d'ouverture du premier ministre lors du début de la 41e législature, puis confirmée dans le budget 2014-2015. Le décret du 11 juin 2014 a créé officiellement la Commission d'examen sur la fiscalité québécoise et en précise le mandat.

❑ Trois sources

Pour analyser la fiscalité québécoise et en dégager les principaux éléments la caractérisant, la commission s'est appuyée sur trois sources :

— les études externes commandées à des experts québécois, canadiens et étrangers sur des sujets que la commission souhaitait approfondir[2];

— les mémoires, commentaires et suggestions déposés ou formulés lors de la consultation publique[3];

— les analyses et études effectuées à la demande de la commission par son secrétariat, et provenant pour l'essentiel du ministère des Finances du Québec.

❑ Le prolongement des fascicules rendus publics

En septembre 2014, la commission avait rendu publics trois fascicules préparés à sa demande par le ministère des Finances et présentant respectivement :

— un portrait général du régime fiscal du Québec[4];

— la fiscalité des particuliers au Québec[5];

— la fiscalité des sociétés au Québec[6].

Le présent volume s'inscrit dans le prolongement logique de ces trois fascicules.

---

2 La liste complète des mémoires déposés est reproduite à l'annexe 3 du volume 1 du présent rapport. Ces études sont reproduites dans leur intégralité dans le volume 5 du présent rapport.

3 La liste complète des mémoires déposés est reproduite à l'annexe 2 du volume 1 du présent rapport. Tous les mémoires reçus par la commission sont reproduits dans le volume 6 du présent rapport. On trouvera également dans le volume 6 le compte-rendu des forums citoyens.

4 MINISTÈRE DES FINANCES DU QUÉBEC, *Un portrait général du régime fiscal au Québec*, septembre 2014.

5 MINISTÈRE DES FINANCES DU QUÉBEC, *La fiscalité des particuliers au Québec*, septembre 2014.

6 MINISTÈRE DES FINANCES DU QUÉBEC, *La fiscalité des sociétés au Québec*, septembre 2014.

PREMIÈRE PARTIE :
LES RÉFORMES FISCALES

Le premier thème abordé par la commission est celui des principales réformes fiscales proposées ou engagées dans le passé au Québec, au Canada et dans le monde.

On abordera successivement :

— les réformes fiscales québécoises;

— les réformes fiscales fédérales;

— les réformes fiscales dans une perspective internationale.

1. LES RÉFORMES FISCALES QUÉBÉCOISES

Au Québec, seulement trois réflexions publiques visant une réforme de la fiscalité ont été effectuées depuis les années 1960. À celles-ci se sont ajoutés plusieurs travaux, également de nature publique, sur des enjeux particuliers.

1.1 La Commission royale d'enquête sur la fiscalité au Québec (1965)

La plus ancienne de ces réflexions a été réalisée dans le cadre de la Commission d'enquête sur la fiscalité au Québec. Cette commission a été créée en 1963.

Elle était présidée par Marcel Bélanger et le secrétaire de cette commission était Robert Bourassa, devenu plus tard premier ministre du Québec et son rapport a été présenté en 1965.

❑ Les grandes lignes

Le rapport issu des travaux de cette commission était articulé autour de trois grandes orientations :

— l'abolition de certains crédits d'impôt et exemptions;

— l'élargissement de l'assiette fiscale plutôt que l'augmentation des taux;

— l'harmonisation des impôts partagés conjointement avec le gouvernement fédéral.

La commission avait suggéré d'élargir l'assiette de la taxe de vente, plutôt que d'augmenter son taux. Malgré cette proposition, le gouvernement faisait passer en 1967 le taux de la taxe de vente de 6 % à 8 %.

Par contre, plusieurs autres recommandations portant sur les licences, les permis et la taxe sur les carburants ont été adoptées par le gouvernement par la suite.

■ La perception de tous les revenus fiscaux : déjà une préoccupation

Déjà, à l'époque, le rapport indiquait que la prolifération des exemptions et des déductions était susceptible de rendre le système fiscal québécois plus complexe et moins équitable. Cette perte d'équité résultait de l'utilisation par certains de mesures qui ne les visaient pas. Il ne s'agit donc pas d'un phénomène nouveau.

On peut ainsi lire dans le rapport de la commission « qu'avant même de songer à relever les impôts, le fisc doit chercher à percevoir tout son dû en réduisant le plus possible l'évasion fiscale[7] ».

---

7 COMMISSION ROYALE D'ENQUÊTE SUR LA FISCALITÉ DE LA PROVINCE DE QUÉBEC, *Rapport de la Commission royale d'enquête sur la fiscalité : instituée par les arrêtés ministériels 372 du 12 mars 1963 et 545 du 3 avril 1963*, Québec, R. Lefebvre, imprimeur de la Reine, 1965.

1.2 Le *Livre blanc sur la fiscalité des particuliers* (1985)

La deuxième réflexion publique globale sur la fiscalité est le *Livre blanc sur la fiscalité des particuliers*, rendu public en 1985[8].

Le livre blanc a été préparé sous l'autorité du ministre des Finances de l'époque, M. Jacques Parizeau.

Ce livre blanc suivait une réforme générale de la fiscalité des gouvernements locaux et une révision complète de la fiscalité des entreprises.

❑ Les grandes lignes

Déjà, à l'époque, le gouvernement constatait :

— que la fiscalité des particuliers était trop lourde de manière générale;

— que l'impôt sur le revenu du Québec était plus progressif que partout ailleurs au Canada;

— que le régime de taxation et le régime des transferts sociaux comprenaient un certain nombre d'injustices et d'incohérences.

Dans le livre blanc, le gouvernement formulait les objectifs suivants :

— traiter les contribuables avec le maximum d'équité;

— simplifier l'administration fiscale et faciliter la compréhension de la fiscalité;

— garantir à tous un niveau de vie minimal;

— prélever une contribution nette qui soit liée à la capacité de payer.

Trois options de réforme étaient présentées, ces options comportant des éléments communs. Chacune des options visait une réduction des taux marginaux d'imposition.

L'une des options proposait un élargissement de la taxe de vente à l'ensemble des biens à la consommation, à l'exception de l'alimentation, des médicaments prescrits et des services professionnels.

■ Une première utilisation de l'approche d'équilibre général

Pour la première fois, avec ce livre blanc, le gouvernement s'appuyait sur une approche d'équilibre général en vue de présenter une évaluation économique de la réforme.

Cette analyse, produite par Bernard Fortin et Henri-Paul Rousseau, avec la collaboration de Pierre Fortin, comprenait un calcul des pertes économiques dues aux impôts et taxes et des pertes économiques associées à la taxation implicite des prestations ainsi qu'aux impacts, notamment sur la production et l'emploi.

---

[8] MINISTÈRE DES FINANCES DU QUÉBEC, *Livre blanc sur la fiscalité des particuliers*, 1984.

1.3 La Commission sur la fiscalité et le financement des services publics (1996)

Présidée par Alban D'Amours, cette commission a été créée en 1996. Elle s'inscrivait dans la préparation d'un sommet socio-économique. À cause du sentiment d'urgence d'intervenir, la durée du mandat avait été fixée à cinq mois.

La commission avait notamment pour mandat :

— de dégager les orientations générales qui devraient guider le gouvernement pour accroître l'efficacité, l'équité et la compétitivité du régime fiscal tout en favorisant la création d'emplois et en assurant un financement optimal des services publics;

— de produire un avis à l'égard du projet de loi sur l'élimination du déficit et l'équilibre budgétaire;

— d'examiner la pertinence de créer un fonds (ou fiducie) pour le remboursement de la dette du Québec et de suggérer des modalités de financement.

❑ Les grandes lignes

Au terme de ses travaux, la commission avait formulé 72 recommandations, dont les principales étaient les suivantes :

— déposer annuellement devant l'Assemblée nationale un rapport sur le coût des dépenses fiscales du gouvernement et mettre en place un cadre de réévaluation systématique des dépenses fiscales;

— ne pas augmenter le fardeau fiscal des particuliers et des entreprises et, une fois l'équilibre budgétaire atteint, réduire le fardeau fiscal afin d'améliorer la compétitivité du régime québécois;

— remplacer l'impôt sur le revenu des sociétés par une taxe sur les opérations commerciales;

— revoir l'imposition des gains en capital en assujettissant pleinement les gains en capital à l'impôt, en coordination avec le gouvernement fédéral[9].

---

[9] COMMISSION SUR LA FISCALITÉ ET LE FINANCEMENT DES SERVICES PUBLICS, *Ensemble pour un Québec responsable – Rapport de la Commission sur la fiscalité et le financement des services publics*, Québec, 1996.

1.4 D'autres réflexions publiques

En plus de ces trois réflexions sur la fiscalité québécoise, d'autres groupes de travail de nature publique se sont penchés sur des volets particuliers.

❑ Le groupe de travail sur les aides fiscales aux régions ressources et à la nouvelle économie

Ce groupe de travail était présidé par Robert Gagné.

Mis en place en 2007, il avait pour mandat d'analyser les effets des aides fiscales accordées aux entreprises manufacturières situées en région ressource et les crédits d'impôt destinés aux entreprises du secteur de la nouvelle économie installées dans des sites désignés.

Pour les régions ressources, le groupe de travail avait recommandé le remplacement des aides fiscales sur la masse salariale par une aide fiscale à l'investissement[10].

En ce qui concerne la nouvelle économie, le groupe de travail avait recommandé de remplacer les crédits d'impôt par sites désignés par des crédits d'impôt ciblés sur le multimédia et les affaires électroniques.

❑ Le groupe de travail sur l'investissement des entreprises

Ce groupe de travail était présidé par Pierre Fortin.

Mis en place en 2007, il avait essentiellement comme mandat global d'aider le gouvernement à identifier des moyens d'accroître l'investissement pour soutenir la croissance économique.

Le groupe de travail avait notamment recommandé :

— d'abolir sans tarder la taxe sur le capital des sociétés;

— d'abaisser le taux d'imposition général des sociétés à 10 % plutôt que d'appliquer un crédit d'impôt général sur l'investissement[11].

❑ Le groupe de travail sur la tarification des services publics

Ce groupe de travail était présidé par Claude Montmarquette.

Mis en place en 2007, il avait essentiellement comme mandat :

— de comparer la situation du Québec en matière de tarification à celle des autres juridictions;

— de proposer les grands principes sur lesquels le gouvernement devrait s'appuyer pour établir une politique de tarification couvrant l'ensemble du secteur public;

— de proposer de nouveaux champs possibles de tarification et leur mise en application;

— de proposer un processus de révision systématique des différents types de tarifs, par exemple en fonction de la hausse du coût des services ou sur la base de l'indice des prix à la consommation[12].

---

10 GROUPE DE TRAVAIL SUR LES AIDES FISCALES AUX RÉGIONS RESSOURCES ET À LA NOUVELLE ÉCONOMIE, *À armes égales – Rapport du Groupe de travail sur les aides fiscales aux régions ressources et à la nouvelle économie*, Québec, janvier 2008.

11 GROUPE DE TRAVAIL SUR L'INVESTISSEMENT DES ENTREPRISES, *L'investissement au Québec : on est* pour – *Rapport du Groupe de travail sur l'investissement des entreprises*, Québec, mars 2008.

12 GROUPE DE TRAVAIL SUR LA TARIFICATION DES SERVICES PUBLICS, *Mieux tarifer pour mieux vivre ensemble – Rapport du Groupe de travail sur la tarification des services publics*, Québec, mars 2008.

2. LES RÉFORMES FISCALES FÉDÉRALES

Au niveau fédéral, trois réflexions majeures ont été effectuées sur la fiscalité depuis le début des années 1960.

2.1 La Commission royale d'enquête sur la fiscalité (1966)

La Commission royale d'enquête sur la fiscalité a été créée en 1962. Elle était présidée par John K. Carter.

Elle a remis son rapport en 1966, au terme de quatre années de travail. Il s'agissait d'un rapport fort volumineux, de plus de 2 500 pages[13].

❑ Les grandes lignes

La ligne directrice du rapport Carter se résume en une courte phrase : « a buck is a buck is a buck », ce qui signifie que l'imposition doit être la même, quelle que soit la provenance du revenu.

L'équité était au centre de la réflexion effectuée par la commission.

Selon le rapport :

— L'unité d'imposition devait être la famille plutôt que l'individu.

— Le revenu imposable devait comprendre l'ensemble des sources de revenus – y compris le gain en capital, les legs, les héritages, les indemnités de grève – et être imposé de manière globale.

— Le gouvernement devait éliminer les mesures fiscales préférentielles pour le secteur de l'extraction.

— L'indexation du système d'imposition n'était pas requise.

❑ Le dépôt d'un livre blanc

Ce rapport a conduit au dépôt d'un livre blanc sur la fiscalité, en 1969[14].

Il s'agissait d'une version beaucoup plus modeste des changements fiscaux proposés dans le rapport de la Commission royale d'enquête sur la fiscalité.

■ Une grande réforme de la fiscalité

Cette réflexion a ensuite mené à une grande réforme de la fiscalité entreprise à compter du 1er janvier 1972.

Cette réforme comprenait notamment le début de l'imposition du gain en capital.

---

13 COMMISSION ROYALE D'ENQUÊTE SUR LA FISCALITÉ, *Rapport de la Commission royale d'enquête sur la fiscalité*, Canada, 1966.

14 MINISTÈRE DES FINANCES, GOUVERNEMENT DU CANADA, *Propositions de réforme fiscale*, [Livre blanc], 7 novembre 1969.

2.2 La réforme Wilson (1986-1991)

De 1986 à 1991, le ministre des Finances du gouvernement Mulroney, Michael Wilson, mettait en œuvre une réforme fiscale comprenant trois grandes phases s'étendant sur plusieurs années :

— la réforme de l'imposition des sociétés, à la suite de la réforme américaine (1986);

— la réforme de l'imposition des particuliers (1987), dont la réduction du nombre de taux du barème d'imposition et le remplacement de plusieurs déductions par des crédits d'impôt;

— la réforme de la taxe de vente fédérale conduisant à l'introduction de la TPS (1991), avec pour but de redéfinir l'assiette fiscale en accordant plus d'importance à l'imposition de la consommation qu'à celle du revenu.

2.3 Le Comité technique sur la fiscalité des entreprises (1997)

Le Comité technique sur la fiscalité des entreprises a été créé en 1996 et a remis son rapport à la fin de l'année 1997[15]. Ce comité était présidé par Jack Mintz.

Son rapport s'inscrit dans la continuité de la réforme Wilson en poursuivant les actions concernant le taux d'imposition de l'impôt des sociétés et du nombre de mesures fiscales préférentielles.

Son mandat consistait principalement à :

— améliorer le régime fiscal pour promouvoir la création d'emplois et la croissance économique;

— simplifier l'imposition du revenu des sociétés pour en faciliter l'observation par les contribuables et l'administration par Revenu Canada;

— renforcer l'équité du régime fiscal en veillant à ce que toutes les entreprises participent au financement de la prestation des services gouvernementaux.

❑ Les grandes lignes

Les principales recommandations étaient les suivantes :

— réduire le taux général d'imposition;

— amoindrir la portée d'un taux réduit d'imposition pour les PME;

— réduire l'aide accordée pour la recherche et développement, en parallèle à la réduction des taux d'imposition des profits;

— éliminer l'exonération du gain en capital;

— offrir un amortissement fiscal plus neutre.

■ Des recommandations neutres sur le plan des recettes fiscales

Par ailleurs, le mandat du comité indiquait que les recommandations devaient tenir compte des contraintes financières des gouvernements fédéral et provinciaux.

Ainsi, les recommandations devaient être neutres sur le plan des recettes fiscales.

---

15 COMITÉ TECHNIQUE DE LA FISCALITÉ DES ENTREPRISES, *Rapport du Comité technique de la fiscalité des entreprises*, décembre 1997.

3. LES RÉFORMES FISCALES DANS UNE PERSPECTIVE INTERNATIONALE

En plus de s'appuyer sur de nombreux rapports de recherche déjà publiés sur le sujet, la commission a demandé au Fonds monétaire international d'alimenter sa réflexion sur les plus récentes tendances internationales en matière d'imposition directe.

L'étude a pour titre : *Tendances récentes et perspectives dans les réformes de l'imposition directe*.

La version intégrale de l'étude est disponible dans le volume 5 du présent rapport.

Trois séries de réformes fiscales récentes sont soulignées :

— les réformes fiscales promouvant l'élargissement de l'assiette fiscale;

— les réformes dans les pays scandinaves;

— des propositions récentes.

3.1 Les réformes fiscales promouvant l'élargissement de l'assiette fiscale

Au cours des dernières décennies, presque tous les pays de l'OCDE ont procédé à des changements structurels majeurs dans leurs systèmes d'imposition.

Les réformes ont porté sur l'impôt sur le revenu des particuliers et sur l'impôt sur le revenu des sociétés. Elles ont généralement consisté à réduire les taux d'imposition et à élargir l'assiette fiscale, suivant l'exemple donné par le Royaume-Uni en 1984 et les États-Unis en 1986[16].

Ce principe d'élargissement de l'assiette fiscale assure la soutenabilité des revenus, tout en minimisant les effets de distorsion associés à des taux élevés[17]. En théorie, des gains de revenus peuvent donc être obtenus, par exemple par un élargissement des assiettes fiscales :

— en réduisant les avantages fiscaux, par l'élimination de certains crédits et exemptions;

— en uniformisant le traitement fiscal des différentes catégories de contribuables, telles que les salariés par rapport aux travailleurs autonomes et des différentes sources de revenus;

— en réexaminant la progressivité du régime d'imposition, par la réduction des taux d'imposition de l'impôt sur le revenu et la réduction du nombre de tranches dans le barème d'imposition;

— en diminuant le taux d'imposition sur le revenu des sociétés et en le finançant par une réduction des mesures fiscales préférentielles;

— en explorant la possibilité d'assujettir au régime fiscal de nouvelles assiettes;

— en rééquilibrant les sources de revenus par un choix en faveur des sources plus efficaces.

---

16 Bert BRYS, Stephen MATTHEWS et Jeffrey OWENS, *Tax Reform Trends in OECD Countries*, 2011.

17 La théorie économique fait ressortir que les effets de distorsion créés par les impôts et taxes augmentent avec le niveau de la taxe et que la réponse est non linéaire.

3.2 Les réformes dans les pays scandinaves

Les pays scandinaves ont mis en place au début des années 1990 un système d'imposition à deux volets sur le revenu. Cette réforme a été mise en œuvre en Finlande (1993), en Norvège (1992), en Suède (1991), et dans une moindre mesure au Danemark (1987). D'autres pays, comme les Pays-Bas, l'Autriche, la Belgique et l'Italie, ont fait un pas dans cette direction.

Les principes directeurs de ce système d'imposition à deux volets sur le revenu sont la combinaison :

— de l'imposition progressive des revenus du travail et de retraite;

— d'une imposition proportionnelle sur les revenus d'entreprises et du capital sur une large assiette fiscale et à un taux d'imposition plus bas.

Le barème progressif sur les revenus du travail et de retraite assure que le système reste progressif.

Ce modèle hybride entre le système global d'imposition et le système à taux unique (ou impôt uniforme) se caractérise par une plus grande neutralité dans le temps entre les bénéficiaires et entre les types de placements.

Surtout, le modèle offre une véritable possibilité de simplification et une perception d'équité en raison de la suppression d'une série de dépenses fiscales.

Le point sur les systèmes d'imposition à deux volets (*dual income tax*) extrait de l'étude externe du FMI[1]

Outre les réformes des années 1980 visant à élargir l'assiette fiscale et à réduire les taux, et la généralisation de la TVA ces 35 dernières années, l'arrivée des systèmes d'imposition à deux volets est probablement l'innovation fiscale la plus marquante et peut-être la plus importante, que ce soit au niveau du concept ou de ses effets.

- En effet, les réformes postcommunistes visant l'uniformisation des taux n'ont pas été aussi radicales qu'on l'aurait cru initialement.
- Lorsqu'on les compare à l'impôt uniforme de Hall et Rabushka, et compte tenu de l'accent qu'elles ont mis sur l'impôt sur le revenu (sans égard aux impôts sur les salaires et aux taxes à la consommation), elles semblent davantage s'inscrire dans le mouvement d'élargissement de l'assiette et de réduction des taux (hormis quelques cas notables).

En revanche, les réformes des systèmes d'imposition à deux volets marquent un changement majeur de politique fiscale et sont bien adaptées à la mondialisation des marchés des capitaux, un aspect important du contexte économique actuel. Elles sont aussi compatibles avec l'élargissement de l'assiette et la réduction des taux, et dans la plupart des pays, elles constituent une solution moins risquée ou radicale que d'autres réformes fondamentales.

L'implantation des systèmes d'imposition à deux volets

Le système d'imposition à deux volets a d'abord été implanté au Danemark (1987), puis en Suède (1991), en Norvège (1992) et en Finlande (1993), mais aucun de ces pays ne l'a adopté dans sa forme pure (voir le tableau ci-dessous).

- Les régimes suédois et norvégien sont généralement considérés comme les plus fidèles à ce modèle, tandis que le fisc danois est plutôt revenu vers un régime d'imposition globale.
- Aucun autre pays n'a vraiment pris le virage vers le système d'imposition à deux volets, mais plusieurs s'en sont inspirés en accordant un traitement privilégié au revenu de capital.
- L'Autriche, la Belgique et l'Italie ont adopté une retenue à la source finale sur les revenus d'intérêts et les dividendes, alors que le revenu de travail (tiré d'une entreprise ou non) demeure imposé selon un barème progressif.
- De leur côté, les Pays-Bas fonctionnent par « boîtes ». il s'agit essentiellement d'un système cédulaire où le taux d'imposition varie selon le type de revenu avec notamment des taux différents entre les entreprises à actionnariat diffus et celles directement contrôlées par leurs actionnaires.

Taux appliqués dans les systèmes d'imposition à deux volets – Pays scandinaves

	Danemark	Suède	Norvège	Finlande
Taux de l'impôt sur le revenu des particuliers				
– Travail	Progr., jusqu'à 55,6 %	31 % à 57 %	27 % à 39 %	23 % à 54,25 %
– Capital	36,5 % à 42 %	30 %	27 %	30 % à 32 %
Gains en capital	27 % à 42 %	30 %	27 %	30 % à 32 %
Taux de l'impôt sur le revenu des sociétés	24,5 %	22 %	27 %	20 %

Source : Deloitte (*International Tax Highlights*).

Le point sur les systèmes d'imposition à deux volets (*dual income tax*) extrait de l'étude externe du FMI[1] (suite)

Bien que l'idée de taxer le revenu de capital à un faible taux ait suscité des critiques pour des raisons d'équité, Nielsen et Sørensen (1997) se sont penchés sur l'efficacité et l'équité des systèmes d'imposition à deux volets. Leur conclusion est qu'il pourrait être approprié pour des raisons d'équité d'imposer le revenu de travail à un taux plus élevé, car les rendements du capital humain ne sont pas imposés autrement.

Le débat n'est probablement pas terminé, et la prudence est de mise, car ni les régimes actuels, ni les systèmes d'imposition à deux volets ne sont mis en œuvre dans leur forme pure. En effet, le revenu de capital jouit déjà d'un traitement préférentiel dans de nombreux régimes d'imposition globale, afin notamment de lutter contre l'inflation et d'atténuer le déséquilibre de l'impôt sur le revenu sur le plan de la consommation.

Le passage des régimes d'imposition généraux à un système d'imposition à deux volets a fait l'objet d'ouvrages intéressants, notamment pour le Canada (Mintz, 2006; Sørensen, 2007).

En général, un tel passage commande d'abord la réduction et l'harmonisation des taux d'imposition sur le revenu de capital, puis la rationalisation de leur traitement (notamment par diverses exonérations) et la mise en œuvre de règles de séparation du revenu en volets travail et capital pour les travailleurs autonomes et les entreprises autres que les sociétés. Dans tous les cas, une planification minutieuse est de mise.

1 Extrait de l'étude *Tendances récentes et perspectives dans les réformes de l'imposition directe*, disponible dans le volume 5.

3.3 Des propositions récentes

❑ Le rapport Mirrlees (*Mirrlees Review*)

Au Royaume-Uni, la *Commission on Reforming the Tax System for the 21st Century*, présidée par Sir James Mirrlees, un économiste écossais lauréat du prix Nobel d'économie en 1996, a réuni un groupe d'experts et de chercheurs internationaux dans le but d'identifier les caractéristiques d'un bon régime fiscal pour toute économie développée.

Sur cette base, le groupe d'experts a évalué dans quelle mesure le système fiscal britannique est conforme à un certain nombre d'idéaux. Le groupe s'est alors demandé comment il pourrait être réformé de façon réaliste pour aller dans cette direction.

Les travaux de la commission ont été publiés dans deux volumes : le premier est une collection de plusieurs études préparées pour le compte de la commission et traitant de divers sujets; le second présente les principales conclusions des travaux[18].

Les principales conclusions du groupe d'experts sont les suivantes :

— Un régime fiscal doit être analysé d'une façon systémique, c'est-à-dire en considérant le régime dans son ensemble.

— Pour des raisons de transparence, il faut éviter le prélèvement de taxes dont les revenus sont dédiés à des programmes de dépenses spécifiques, sans contrainte sur les dépenses.

— Il est important de reconnaître qu'une taxe ou un impôt ne peut répondre à tous les objectifs à la fois; par exemple une taxe qui s'inscrirait dans une logique d'écofiscalité ne doit pas forcément être progressive.

— Un régime fiscal idéal devrait viser la neutralité en taxant les activités économiques similaires de la même façon de sorte à minimiser les distorsions économiques engendrées par les taxes et impôts.

— La progressivité du régime fiscal devrait être atteinte de manière efficace en s'appuyant sur des données fiables concernant la distribution des revenus ainsi que la sensibilité de ces revenus à des changements de taxation. Les impacts des taxes et impôts sur les décisions des contribuables concernant leurs habitudes de travail, leur propension à faire de l'évitement fiscal ou encore à migrer pour échapper à un fardeau fiscal trop lourd sont autant de facteurs à considérer.

— La progressivité évaluée sur l'horizon de vie plutôt qu'à un moment dans le temps fournit une meilleure appréciation de la réelle progressivité d'un régime fiscal.

---

[18] INSTITUTE FOR FISCAL STUDIES, *Dimensions of Tax Design, The Mirrlees Review*, Oxford University Press, 2011.

Les caractéristiques d'un bon système fiscal selon le groupe d'experts présidé par Sir James Mirrlees[1]

Les impôts sur le revenu

- Un impôt progressif sur le revenu avec un barème d'imposition transparent et cohérent.
- Une prestation unique et intégrée pour les personnes à faible revenu ou avec des besoins élevés.
- Des taux implicites d'imposition qui tiennent compte des changements de comportements des individus en réponse aux impôts.

Les impôts indirects

- Une taxe sur la valeur ajoutée d'application plutôt uniforme et qui minimise le nombre d'exceptions.
- Une taxe équivalente à une taxe sur la valeur ajoutée dans le cas de services plus difficiles à taxer comme les services financiers ou les services de logement.
- Pas de taxes sur les simples transactions entre individus, comme les transferts de titres de propriété.
- Des taxes spécifiques supplémentaires sur l'alcool et le tabac.

Les taxes environnementales

- Une taxe pour réduire les émissions de carbone.
- Une taxe ciblée pour contrer la congestion routière.

La fiscalité de l'épargne et de la richesse

- Pas d'impôt sur le rendement normal de l'épargne et des incitations supplémentaires à l'épargne-retraite.
- Un barème d'imposition avec un traitement similaire pour tous les types de revenu, quelle que soit la source, tout en exemptant le rendement normal de l'épargne.
- Un mécanisme d'intégration concernant les dividendes reçus d'actions d'une société afin de tenir compte de l'impôt déjà payé par la société.
- Un impôt sur le transfert de richesse.

Les impôts des entreprises

- Un taux unique de l'impôt sur le revenu des sociétés, en exemptant le rendement normal de l'investissement.
- Un traitement fiscal similaire entre les salariés, les travailleurs autonomes et les personnes exploitant une petite entreprise.
- Pas de taxe sur les intrants intermédiaires, sauf sur la valeur des terrains commerciaux et terres agricoles.

1 James Mirrlees, et autres, "The Mirrlees Review: Conclusions and Recommandations for Reform", *Fiscal Studies*, vol. 32, n° 3, 2011, p. 353.

❑ La réforme fiscale 2015 proposée par le président Barack Obama

Le 20 janvier 2015, le président des États-Unis, Barack Obama, a présenté son sixième Discours à la nation, dans lequel il a proposé une hausse d'impôt pour les mieux nantis et la mise en place de mesures pour en réallouer les bénéfices à la classe moyenne. Le président Obama propose des hausses d'impôt ainsi que des mesures afin de limiter l'évasion fiscale des ménages à haut revenu. Parmi ces propositions, deux visent l'imposition du gain en capital, soit :

— la hausse de 23,8 % à 28 %[19] du taux maximal applicable aux gains en capital et aux dividendes qualifiés pour les contribuables imposés au taux de la table le plus élevé;

— l'imposition des gains en capital au moment de l'héritage, lequel gain était à l'abri de l'impôt dans certaines situations.

L'imposition du gain en capital

Les revenus de gains en capital donnent droit à une fiscalité plus avantageuse qu'un revenu d'emploi, et ce, tant aux États-Unis qu'au Québec. Or, le Québec comptabilise différemment l'inclusion des gains en capital dans le revenu par rapport aux États-Unis.

— Au Québec et au Canada, seule la moitié du gain en capital est incluse dans le revenu total et est imposée ensuite aux taux marginaux atteignant 25,75 % au Québec et 24,22 % au fédéral pour les contribuables à haut revenu. Au Québec, le taux effectif maximal est de 12,875 % et en combinant le taux fédéral, il atteint alors 24,985 %.

— Aux États-Unis, le gain en capital est pleinement inclus dans le revenu total, mais il est imposé à un taux moindre, soit 23,8 % pour les contribuables à haut revenu si les biens visés ont été détenus plus d'un an. Avec la proposition, ce taux passerait à 28 %.

TABLEAU 1

Taux marginal maximum applicable sur le gain en capital au Québec et aux États-Unis pour une personne vivant seule – 2015
(en points de pourcentage)

	Taux marginal maximal sur les gains en capital	Taux d'inclusion au revenu	Taux applicable
Québec			
– Fédéral	24,22	50 %	12,110
– Provincial	25,75	50 %	12,875
Total	**49,97**	**50 %**	**24,985**
États-Unis			
– Fédéral actuel	23,8	100 %	23,8
– Fédéral proposé	28,0	100 %	28,0

[19] Ce taux ne concerne que l'impôt fédéral et inclut la surcharge de 3,8 % pour financer le Medicare.

L'imposition du gain en capital sur les successions

Aux États-Unis, il n'y a pas d'impôt sur le gain en capital au décès, car aucune disposition n'est présumée. Par exemple, un actif acquis de 1 million de dollars qui vaut 5 millions de dollars lors du décès peut être légué et vendu par l'héritier sans qu'aucun impôt ne soit payé sur le gain en capital[20].

La proposition du président Obama aurait pour effet que les actifs du défunt fassent l'objet d'une disposition présumée immédiatement avant son décès. En conséquence, le gain en capital serait nouvellement assujetti dans la déclaration d'impôt du défunt.

Cette disposition existe déjà au Québec et au Canada.

---

[20] En 2015, il est possible de léguer jusqu'à 5 430 000 US $ libre de l'impôt de succession. La valeur des actifs est la juste valeur marchande au moment du décès. C'est cette disposition qui permet d'accumuler des fortunes en capital. Actuellement, entre les conjoints, tout legs est libre d'impôt (sans aucune limite) et les deux conjoints peuvent chacun donner et léguer à une autre personne (souvent leur enfant) jusqu'à 5 430 000 US $ libre d'impôt et un prix de base rajusté (*stepped-up basis*) reflétant la juste valeur marchande au moment du décès.

DEUXIÈME PARTIE :
LES CHAMPS DE TAXATION AU SEIN DE LA FÉDÉRATION CANADIENNE

Le deuxième thème abordé par la commission est celui des champs de taxation au sein de la fédération canadienne.

On abordera successivement :

— le partage des champs de taxation entre le gouvernement fédéral et les provinces;

— le partage des champs de taxation avec les municipalités;

— l'harmonisation fiscale;

— l'autonomie fiscale;

— les ententes et les transferts.

1. LE PARTAGE DES CHAMPS DE TAXATION ENTRE LE GOUVERNEMENT FÉDÉRAL ET LES PROVINCES

La présente section est consacrée au partage des champs de taxation entre le gouvernement fédéral et les provinces. Elle reprend pour l'essentiel l'analyse tirée de l'étude *La fiscalité internationale et interprovinciale du Québec*, effectuée à la demande de la commission par Gilles Larin, Lyne Latulippe et Marwah Rizqy, en collaboration avec Carmina Chan, de la Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques.

La version intégrale de l'étude est disponible dans le volume 5 du présent rapport.

1.1 Un partage prévu dans la constitution

Les articles 91 et 92 de la Loi constitutionnelle de 1867 répartissent les divers pouvoirs entre le gouvernement fédéral et les gouvernements provinciaux. En ce qui concerne le pouvoir de taxation, la constitution prévoit les dispositions suivantes.

❑ Pas de limites pour le gouvernement fédéral, certaines limites pour les provinces

Le gouvernement fédéral n'est aucunement limité dans les moyens de financement de ses activités, puisqu'il bénéficie du pouvoir de prélever des « deniers par tous modes ou systèmes de taxation[21] ».

Les gouvernements provinciaux se heurtent quant à eux à plusieurs limites. Leurs pouvoirs sont restreints à « la taxation directe dans les limites de la province, dans le but de prélever un revenu pour des objets provinciaux[22] ».

❑ Le contexte historique

La raison de ces limites constitutionnelles se comprend mieux à la lumière du contexte historique entourant la fondation de la Confédération canadienne.

À cette époque, les principaux pouvoirs législatifs et champs de compétences nécessitant des dépenses importantes, telles l'armée et la poste, revenaient au gouvernement fédéral[23]. Les compétences fédérales nécessitaient des dépenses plus importantes que celles attribuées aux gouvernements provinciaux[24].

De plus, les gouvernements provinciaux avaient moins de responsabilités financières qu'aujourd'hui. En conséquence, vu leurs besoins de financement moins importants, le pouvoir de taxation des provinces a été limité dans le texte constitutionnel de 1867.

Il faut rappeler aussi qu'un des objectifs poursuivis de la répartition des champs de compétences était de centraliser le pouvoir d'imposition au niveau fédéral et d'assurer le financement des provinces par l'entremise des transferts fédéraux. Néanmoins, une province pouvait entreprendre des projets plus ambitieux et plus coûteux, en prélevant elle-même des impôts directs.

---

21 Loi constitutionnelle de 1867 (R.-U.), 30 & 31 Victoria, ch. 3, reproduite dans L.R.C. 1985, app. II, n° 5, par. 91 (3), sous réserve des autres dispositions de cette loi.

22 *Ibid.*, par. 92 (2) LC.

23 Joseph Eliot MAGNET, *Provincial Taxation Powers in Canadian Constitutional Law*, mémoire de maîtrise en droit, Université d'Ottawa, 1979, [non publié], p. 3; voir également art. 91 LC.

24 Gérard V. LAFOREST, *The Allocation of Taxing Power Under the Canadian Constitution*, 2e éd., Toronto, Canadian Tax Foundation, 1981, p. 2.

1.2 Trois conditions à respecter pour les taxes provinciales

Afin qu'une taxe provinciale soit valide, trois conditions majeures doivent être remplies :

— la taxe doit être directe;

— le but de la taxe doit être le prélèvement de revenus pour des objets provinciaux;

— la taxe doit être imposée dans les limites de la province[25].

❑ La taxe provinciale doit être directe

La constitution ne définit pas ce qui constitue une taxe directe ou indirecte. Il faut se référer à la jurisprudence. Les tribunaux se sont historiquement référés aux définitions offertes par les économistes, et plus précisément celle introduite par l'économiste John Stuart Mill[26].

La définition proposée par Mill fut publiée quelques années avant la création de la Confédération[27]. Les tribunaux ont donc conclu qu'il ne faisait aucun doute que les « Pères de la Confédération » avaient cette définition en tête lorsqu'ils ont utilisé le terme « taxes directes ».

Cette définition se lit ainsi :

> Les impôts sont directs ou indirects. L'impôt direct est celui qu'on demande à celui auquel le législateur désire ou se propose de le faire payer. Les impôts indirects sont ceux que l'on demande à une personne dans l'espoir qu'elle s'indemnisera aux dépens d'une autre, comme l'excise que le marchand se fait rembourser par sa clientèle. Celui qui fabrique ou qui importe une marchandise paie un impôt sur cette marchandise sans que le législateur ait l'intention de l'imposer spécialement, mais pour imposer, par son intermédiaire, ceux qui consomment la marchandise, sur laquelle on suppose qu'il fera rembourser le montant de l'impôt en la leur vendant plus cher[28].

■ Une analyse nécessaire

Il y a donc lieu d'analyser l'incidence de chaque nouvelle forme de taxation afin de la qualifier de directe ou d'indirecte. Si le fardeau de la taxe est transféré à une autre personne que celle qui la paye, elle sera indirecte.

Au début de la Confédération, c'était donc cette définition économique qu'appliquaient les tribunaux. Toutefois, à travers les années, les systèmes de taxation sont devenus plus sophistiqués et plus complexes. Par conséquent, les tribunaux ont dû nuancer leur test et l'appliquer de manière « légale » plutôt qu'« économique », puisqu'en effet, il est possible de prétendre qu'économiquement, presque toute taxe est indirecte, car le commerçant ajustera toujours ses prix pour tenir compte de la taxe payée[29]. C'est pourquoi il faut se référer à la tendance générale et au but de la taxe, plutôt qu'à l'incidence économique au sens strict[30].

---

25 Précité, note 3.

26 La définition de Mill fut d'abord introduite dans *Attorney-General for Quebec c. Reed*, [1884] 10 A.C. 141, comme affirmé dans Laforest, précité, note 5, p. 78.

27 Mill jouissait déjà à l'époque d'une autorité et d'une crédibilité importantes, comme mentionné par le Conseil privé dans *Atlantic Smoke Shops, Ltd. c. Conlon*, [1943] A.C. 550, p. 563; comme cité dans *Ontario Home Builder's Association v. York Region Board of Education*, [1996] 2 R.C.S. 929, par. 34.

28 John Stuart MILL, *Principes d'économie politique, avec quelques-unes de leurs applications à l'économie sociale*, traduction de H. Dussard et J. G. Courcelle-Seneuil, 2e éd., Livre V, chap. III, 1, Guillaumin et Cie Libraires, Paris, 1861.

29 Peter W. HOGG, *Constitutional Law of Canada*, Student ed., Toronto, Thomson Carswell, 2006, p. 683.

30 Principe établi dans plusieurs décisions, notamment *Ontario Home Builder's Association*, précité, note 8, par. 41.

■ Des assouplissements apportés par les tribunaux

Les tribunaux ont assoupli la définition pour tenir compte de systèmes de taxation de plus en plus sophistiqués, mais également de l'évolution du niveau d'intervention des gouvernements provinciaux. Si les pouvoirs conférés en 1867 aux provinces étaient considérés comme peu onéreux, la situation a bien changé depuis.

L'intervention des gouvernements provinciaux s'étant fortement accentuée, les dépenses provinciales ont elles aussi subi une hausse substantielle. Les transferts fédéraux n'ayant toutefois pas suivi la tendance[31], il est donc aujourd'hui impératif que les provinces prélèvent des impôts pour financer leurs dépenses relevant de leurs champs de compétences.

Reconnaissant donc que les besoins de financement des provinces ont évolué, les tribunaux ont assoupli les limites de taxation qui leur sont imposées[32]. Ainsi, en se fondant sur la tendance générale et l'objectif de la taxe plutôt que sur l'incidence économique ultime, il en résulte que la définition de taxe indirecte édictée par les tribunaux se limite essentiellement aux taxes d'accise et aux droits de douane.

La tendance jurisprudentielle majoritaire depuis le début de la confédération offre aux provinces une interprétation large et libérale des restrictions qui leur sont imposées. Il importe toutefois d'analyser les autres conditions imposées par la constitution.

---

31 Joseph Eliot MAGNET, précité, note 4, p. 26.

32 *Ontario Home Builder's Association v. York Region Board of Education*, précité, note 8, par. 135 et suivants.

❑ La taxe doit être imposée pour des objets provinciaux

D'entrée de jeu, la condition du prélèvement de revenus « pour des objets provinciaux » est peu importante et n'impose, pratiquement, aucune limite réelle[33].

Il semble que la seule signification de cette limite est de préciser que la taxe doit avoir pour but de prélever des impôts destinés aux champs de compétences provinciales[34] et non d'une loi, empiétant sur des compétences exclusives fédérales, déguisée sous forme de taxes[35].

❑ La taxe doit être imposée dans les limites de la province

La condition « dans les limites de la province » est autrement plus importante.

Il est en effet essentiel, pour que la taxe soit valide, que le sujet de la taxe soit présent dans la province[36].

Suivant toujours la tendance jurisprudentielle à l'assouplissement des limites aux pouvoirs de taxation provinciaux, les tribunaux ont élargi la portée de ce qui peut être un « sujet ». En effet, on pourra taxer non seulement des « personnes », mais également leurs propriétés, leurs opérations ou leurs profits qui sont dans la province, nonobstant le lieu de résidence de la personne[37].

Cette interprétation large de la notion de territorialité offre donc aux législatures provinciales beaucoup de latitude[38]. On pourra notamment imposer les personnes résidentes de la province sur des biens situés à l'extérieur de la province et les personnes non résidentes de la province, sur les biens, les opérations ou les bénéfices réalisés dans la province[39].

---

33 Guy RÉGIMBALD et Dwight NEWMAN, *The Law of the Canadian Constitution*, 1re éd., Markham, LexisNexis, 2013, p. 325; voir également Laforest, précité, note 5, p. 75.

34 *Reference re: Employment and Social Insurance Act (Canada)*, [1936] R.C.S. 427, p. 434 (j. Duff, dissident), comme cité dans Régimbald et Newman, *ibid.*

35 Dans *Attorney General for Alberta v. Attorney General for Canada*, [1939] A.C. 117, la taxe provinciale sur les banques avait pour objet d'empiéter sur la compétence fédérale plutôt que de prélever des revenus pour des objets provinciaux, comme expliqué dans Guy Lord et autres, *Les principes de l'imposition au Canada*, 13e éd., Montréal, Wilson Lafleur, 2002, p. 11.

36 *Rex v. Cotton*, [1912] R.C.S. 469, p. 536 (j. Anglin), comme cité dans *Attorney General of British-Columbia v. Canada Trust co. et al.*, [1980] 2 R.C.S. 466 (j. Dickson).

37 Principe développé dans *Bank of Toronto v. Lambe*, [1887] 12 A.C. 575, comme expliqué dans Lord et autres, précité, note 17, p. 13.

38 Sous réserve de la décision *R. c. Air Canada*, (1980) 2 RCS 303, p. 316, la Cour suprême conclue que « dans le cas de l'exploitation d'aéronefs, il doit y avoir une présence importante, du moins plus que nominale, dans la province pour fournir un fondement à l'imposition d'une taxe à l'égard de l'entrée d'aéronefs dans la province ».

39 Principe tiré de *Firestone Tires and Rubber co. c. Commissionner of Income Tax*, [1942] R.C.S. 476, comme exposé dans Lord et autres, précité, note 17, p. 14.

2. LE PARTAGE DES CHAMPS DE TAXATION AVEC LES MUNICIPALITÉS

Le partage des champs fiscaux prévu par la Loi constitutionnelle de 1867 a pour but de permettre aux deux ordres de gouvernement de prélever les ressources nécessaires à l'accomplissement de leurs obligations respectives, selon le partage des compétences.

Le pouvoir des municipalités n'est pas inscrit dans la loi constitutionnelle. Les municipalités sont des créations des provinces. Leurs pouvoirs leur sont transférés par les gouvernements des provinces. Les provinces peuvent transférer aux municipalités les pouvoirs de taxation qui sont de leur domaine de compétence.

Au Québec, le transfert de pouvoir de taxation prend principalement la forme des taxes foncières.

3. L'HARMONISATION FISCALE

Dans la fiscalité canadienne, bien que le gouvernement fédéral et celui du Québec puissent agir de manière autonome dans la détermination de leur assiette et de leur taux, la superposition de deux régimes rend nécessaire de prendre en compte les effets combinés. En bout de piste, le même contribuable est visé.

Par ailleurs, les interactions entre les deux systèmes nécessitent une certaine forme d'harmonisation des paramètres fiscaux.

Dans certaines situations, l'harmonisation est requise, alors que dans d'autres situations, elle est souhaitable.

❑ L'harmonisation requise

L'harmonisation est requise lorsqu'il y aurait incohérence pour le contribuable de se retrouver devant un système non harmonisé. On peut prendre l'exemple d'un régime enregistré d'épargne-retraite.

La politique fiscale ne serait pas cohérente si l'un des gouvernements indiquait que le rendement d'un tel régime croît à l'abri de l'impôt jusqu'au moment de la retraite, alors que l'autre gouvernement indiquait que le rendement annuel est imposable.

❑ L'harmonisation souhaitable

L'harmonisation souhaitable apparaît souvent à des fins de simplicité.

Pour un contribuable, il est plus facile de comprendre les dispositions fiscales lorsqu'un revenu est traité de façon similaire dans le régime fédéral et dans le régime provincial.

L'harmonisation souhaitable vise également à éviter des déplacements de l'assiette fiscale.

C'est le cas, par exemple, du traitement fiscal du gain en capital. Depuis le début de son imposition en 1972, les provinces ont toujours appliqué les mêmes paramètres en matière d'imposition du gain en capital.

4. L'AUTONOMIE FISCALE

La mise en place de crédits d'impôt constitue la meilleure illustration de l'autonomie fiscale.

Un gouvernement peut vouloir reconnaître une situation particulière ou intervenir dans un secteur précis, sans que l'autre gouvernement ait la même approche.

Par exemple, le gouvernement du Québec intervient par l'intermédiaire d'un crédit d'impôt dans le secteur du multimédia sans que le gouvernement fédéral doive le faire également. Inversement, l'abolition de l'intervention fédérale dans les fonds de travailleurs n'implique pas que le gouvernement provincial doive se retirer pour autant.

5. LES ENTENTES ET LES TRANSFERTS

Depuis la Seconde Guerre mondiale, le gouvernement fédéral conclut des ententes fiscales avec les provinces.

❑ La Seconde Guerre mondiale : un accord sur l'allocation des champs fiscaux

En 1942, le Parlement fédéral adopta une loi sur les accords fiscaux entre le Dominion et les provinces. Selon les termes de ces ententes quinquennales, les provinces acceptèrent d'abandonner la perception de leurs taxes provinciales directes au Dominion, moyennant quoi elles recevraient, de ce dernier, des subventions.

Ces ententes ne devaient être qu'un expédient temporaire de temps de guerre, expédient que les provinces étaient libres d'accepter ou de refuser. Mais cet expédient fut maintenu par la suite. En 1947, de nouvelles ententes fiscales furent conclues entre le Dominion et les provinces, qui reçurent des subventions dont le montant était fixé selon certaines modalités. Huit provinces signèrent de telles ententes, seuls le Québec et l'Ontario se tinrent à l'écart.

Cette loi était une entente temporaire pour la durée de la Seconde Guerre mondiale.

❑ Les accords qui ont suivi

Depuis 1962, l'ensemble des provinces canadiennes, à l'exception du Québec, a accepté un accord de perception fiscale octroyant au gouvernement fédéral le mandat de percevoir leur impôt.

Ce type d'accord a évolué au fil du temps.

Depuis 1997, les provinces bénéficient d'une plus grande marge de manœuvre pour mettre en place des particularités en matière de structure fiscale, de barème d'imposition, de surtaxes et de crédits d'impôt.

■ L'abattement spécial du Québec

En 1964, le gouvernement fédéral a offert aux provinces la possibilité de se retirer d'un certain nombre de programmes conjoints, notamment les soins hospitaliers et l'aide sociale, en échange d'un transfert de points d'impôt.

Seul le Québec s'est prévalu de cette offre, qui est à l'origine de l'abattement spécial du Québec. Encore aujourd'hui, il faut retenir que l'abattement spécial du Québec est de 16,5 % à l'impôt sur le revenu des particuliers.

L'abattement fait en sorte que les contribuables québécois diminuent leur impôt fédéral à payer, ce qui laisse la place à un impôt du Québec plus important.

Toutefois, cet abattement ne procure aucun gain financier pour le gouvernement du Québec. En effet, la réduction de 16,5 % de l'impôt fédéral dont bénéficient les contribuables québécois diminue la valeur des transferts fédéraux reçus par le Québec pour la santé, l'éducation postsecondaire et les autres programmes sociaux (13,5 points).

Par ailleurs, le gouvernement du Québec rembourse au gouvernement fédéral le transfert fiscal relatif à l'ancien programme d'allocations aux jeunes (3 points) aboli en 1974.

■ L'entente d'harmonisation TVQ et TPS

L'entente conclue en mars 2012 visant à harmoniser davantage les régimes de la TVQ et de la TPS a permis d'en simplifier encore plus l'administration.

Dans le cadre de cette entente, le Québec a consenti à :

— éliminer l'application de la TVQ sur la TPS;

— exonérer les services financiers, lesquels étaient détaxés;

— abolir les restrictions aux remboursements de la taxe sur les intrants des grandes entreprises, l'abolition étant graduelle de 2018 à 2020;

— maintenir l'assiette et les règles de la TVQ harmonisées à celles de la TPS-TVH, sous réserve d'une marge de manœuvre de 5 %, dont la majeure partie, soit 3 %, a déjà été utilisée.

En contrepartie, le Québec a touché une compensation de 2,2 milliards de dollars.

TROISIÈME PARTIE :
LE RECOURS À LA FISCALITÉ AU QUÉBEC

Le troisième thème abordé par la commission est celui du recours à la fiscalité au Québec.

On abordera successivement :

— le poids de la fiscalité dans l'économie;

— la structure fiscale;

— le rôle de la fiscalité dans la redistribution de la richesse et la lutte contre les inégalités;

— l'incidence de la fiscalité.

1. LE POIDS DE LA FISCALITÉ DANS L'ÉCONOMIE

Le poids de la fiscalité dans l'économie québécoise est plus élevé que celui de la moyenne des pays du G7 et des pays membres de l'OCDE.

Les statistiques de recettes publiques de l'OCDE permettent de procéder à une comparaison de la pression fiscale entre les juridictions.

Pour effectuer des comparaisons internationales, la pression fiscale est mesurée par le rapport existant entre le volume des recettes fiscales et le PIB. Il s'agit de l'indicateur le plus fréquemment utilisé pour déterminer le poids de la fiscalité.

En 2012, la pression fiscale, tenant compte à la fois de la fiscalité de l'ensemble des administrations publiques sur le territoire québécois, représentait 36,6 % du PIB au Québec, comparativement à 36,3 % du PIB en 2011.

L'augmentation du poids de la fiscalité au Québec en 2011 et en 2012 peut s'expliquer notamment par des mesures mises en œuvre dans les budgets 2010-2011 et 2011-2012 pour retrouver l'équilibre budgétaire, soit notamment :

— la hausse de la TVQ;

— la hausse de la contribution santé;

— la hausse de la taxe spécifique sur les carburants;

— le nouveau régime de droits miniers;

— la hausse temporaire de la taxe compensatoire des institutions financières.

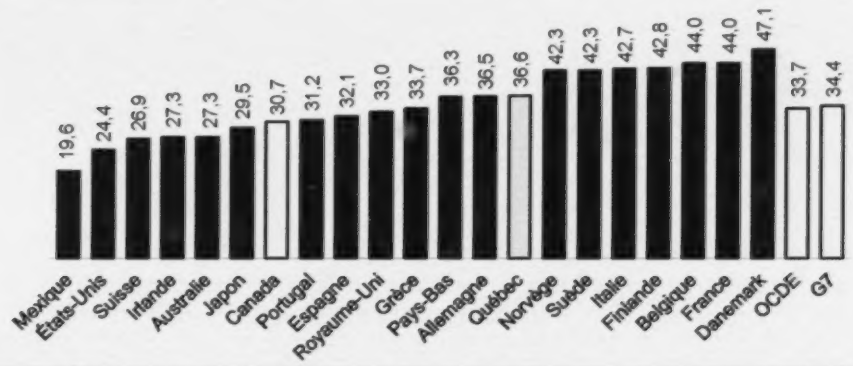
1.1 Le Québec par rapport aux pays de l'OCDE

La comparaison avec les pays de l'OCDE porte sur l'année 2012. Pour l'année 2012, le poids de la fiscalité au Québec était de 36,6 % du PIB.

Tous les pays ayant un fardeau fiscal supérieur à la moyenne de celui observé dans les pays de l'OCDE sont des pays européens. Par rapport aux États-Unis, l'écart est très grand, puisque la pression fiscale n'y était que de 24,4 %.

GRAPHIQUE 1

Comparaison de la pression fiscale au Québec et dans certains pays de l'OCDE – 2012
(recettes fiscales en pourcentage du PIB)



Sources : OCDE, entrepôt de données au 30 janvier 2015, et Institut de la statistique du Québec, Comptes économiques des revenus et dépenses du Québec (Édition 2014).

■ L'évolution de la pression fiscale de 1981 à 2012

Sur l'ensemble de la période 1981-2012, la pression fiscale a augmenté tant au Québec que dans la moyenne des pays de l'OCDE.

L'augmentation au Québec a été de 2,3 points de pourcentage, alors que celle des pays de l'OCDE a été de 3,0 points de pourcentage.

Sur cette même période, plusieurs pays ont tout de même réduit leur pression fiscale.

— Parmi les pays du G7, c'est au Canada que l'on observe la plus forte réduction. La pression fiscale en proportion du PIB est passée de 33,3 % à 30,7 %, soit une réduction de 2,6 points de pourcentage.

— Le poids de la fiscalité par rapport au PIB a également diminué aux États-Unis pour atteindre 24,4 % en 2012, soit un niveau inférieur de 1,5 point de pourcentage à celui qui prévalait en 1981.

Parmi les pays scandinaves, c'est en Suède que l'on constate la plus forte réduction, la pression fiscale étant passée de 45,0 % à 42,3 %, soit une réduction de 2,7 points de pourcentage.

❑ Une comparaison entre le Québec et le Canada

En 1981, la pression fiscale était relativement similaire au Québec et au Canada – soit 34,3 % au Québec comparativement à 33,3 % au Canada.

L'augmentation de la pression fiscale au Québec, ajoutée à une diminution de la pression fiscale dans le reste du Canada, a eu pour effet de faire apparaître un écart significatif, qu'il est possible d'observer en 2012. L'écart était de 5,9 points de pourcentage en 2012, avec un poids de 36,6 % au Québec comparativement à 30,7 % au Canada.

TABLEAU 2

Évolution de la pression fiscale entre 1981 et 2012 – Québec et sélection de pays
(recettes fiscales en pourcentage du PIB)

	1981	2012	1981-2012
Québec	34,3	36,6	2,3
Canada	33,3	30,7	−2,6
États-Unis	25,9	24,4	−1,5
Suède	45,0	42,3	−2,7
G7	31,6	34,4	2,8
OCDE	30,7	33,7	3,0

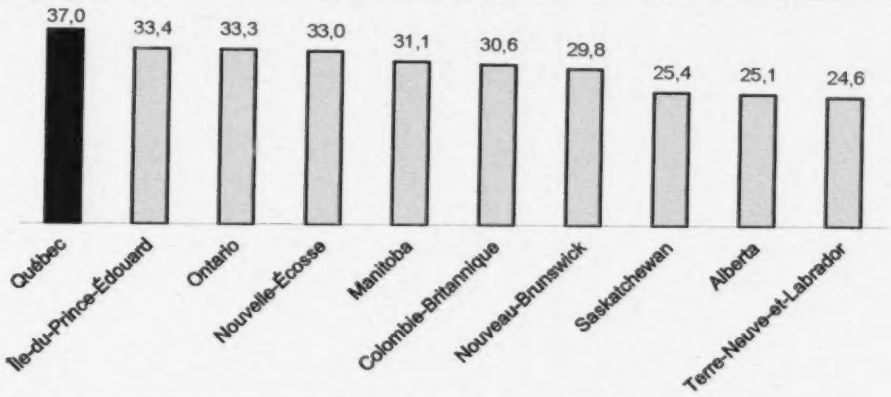
Note : La moyenne de l'OCDE en 1981 est estimée à partir de 26 pays, alors que celle en 2012 l'est à partir de 34 pays.
Sources : OCDE, entrepôt de données au 30 janvier 2015, et Institut de la statistique du Québec, Comptes économiques des revenus et dépenses du Québec (Édition 2014) et Comptes économiques provinciaux (Édition 2011).

■ Une comparaison interprovinciale pour l'année 2010

En 2010, la pression fiscale la plus élevée était observée au Québec, avec un taux de 37,0 %. Le taux le plus bas était de 24,6 % à Terre-Neuve-et-Labrador.

GRAPHIQUE 2

Comparaison de la pression fiscale au Québec et dans les autres provinces canadiennes – 2010
(recettes fiscales en pourcentage du PIB)



Source : Institut de la statistique du Québec, Comptes économiques provinciaux (Édition 2011).

2. LA STRUCTURE FISCALE

La structure fiscale fait référence au poids des différents modes d'imposition dans l'économie. Elle découle donc des choix effectués par un État entre ces différents modes d'imposition pour prélever des recettes fiscales.

On trouvera ci-après :

— une comparaison internationale de la structure fiscale;

— une comparaison interprovinciale de la structure fiscale.

2.1 Une comparaison internationale de la structure fiscale

La structure fiscale moyenne des pays de l'OCDE constitue un étalon de comparaison, malgré les limites inhérentes à ce genre de comparaisons.

L'évolution récente de la manière d'imposer parmi les pays de l'OCDE indique une certaine convergence, qu'il faut prendre en compte.

❑ Les écarts observés avec la moyenne de l'OCDE

Les écarts par rapport à la structure moyenne appliquée parmi les pays de l'OCDE sont les suivants.

■ L'imposition du revenu des particuliers

Avec un poids en proportion du PIB de 13,0 %, le Québec est l'une des juridictions où les impôts sur le revenu des particuliers sont les plus élevés. Comparativement à 8,2 % observé en moyenne dans les pays de l'OCDE, il s'agit d'un écart de 4,8 points de pourcentage, représentant un poids de l'imposition du revenu de 59,0 % plus élevé au Québec par rapport à la moyenne de l'OCDE.

■ L'imposition du revenu des sociétés

Le poids est plus élevé au Québec que dans la moyenne des pays de l'OCDE, avec un écart de 1,5 point de pourcentage.

■ Les taxes d'accise et de vente

Le poids au Québec de 7,2 % du PIB se situe sous la moyenne de 9,4 % observée dans les pays de l'OCDE. Il s'agit d'un écart de 2,2 points de pourcentage, représentant un poids de l'imposition de 23,2 % plus faible au Québec par rapport à la moyenne de l'OCDE.

■ Les cotisations sociales

Comme aux taxes d'accise et de vente au détail, le poids des cotisations sociales au Québec est moins élevé que la moyenne des pays de l'OCDE. Il s'agit d'un écart de 3,3 points de pourcentage moins élevé au Québec.

■ Les taxes sur la masse salariale

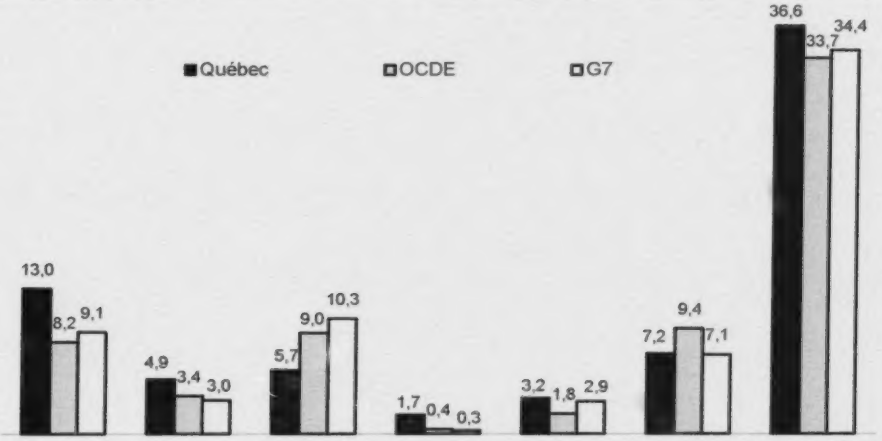
Les taxes sur la masse salariale sont beaucoup plus importantes au Québec que le poids moyen observé dans les pays de l'OCDE.

■ Les impôts sur le patrimoine

Les impôts sur le patrimoine en proportion du PIB sont pratiquement deux fois plus utilisés au Québec (3,2 %) que dans la moyenne des pays de l'OCDE (1,8 %). Malgré l'absence d'impôt sur les successions et d'impôt sur la fortune, le Québec utilise beaucoup l'imposition sur le patrimoine, en raison de l'impôt foncier prélevé à une échelle locale.

GRAPHIQUE 3

Comparaison des structures fiscales au Québec et dans l'OCDE – 2012
(en pourcentage du PIB)



(1) Le total est plus grand que la somme des parties considérant d'autres sources de recettes fiscales qui n'entrent pas dans les six catégories présentées.

Sources : OCDE, entrepôt de données au 30 janvier 2015, et Institut de la statistique du Québec, Comptes économiques des revenus et dépenses du Québec (Édition 2014).

❑ L'évolution de la structure fiscale de 1981 à 2012

En moyenne, les pays de l'OCDE ont connu une diminution marquée des recettes provenant de l'imposition du revenu des particuliers en pourcentage des recettes totales.

Cette proportion a chuté, en moyenne, de 23,9 % en 1981 à 15,9 % en 2012.

■ Parmi les pays du G7

Aux États-Unis, on observe une réduction de la proportion des recettes fiscales totales provenant de l'imposition du revenu des particuliers. Les États-Unis restent cependant le pays du G7 utilisant le plus l'imposition du revenu des particuliers.

■ Parmi les pays scandinaves

C'est en Suède que l'on constate la plus forte réduction de l'impôt sur le revenu des particuliers. Le poids relatif de l'impôt sur le revenu est passé de 40,0 % à 28,2 % du total des recettes fiscales.

■ Au Québec

Au Québec, la réduction est beaucoup plus modeste. La part des impôts sur le revenu des particuliers dans les recettes totales est passée de 37,1 % à 35,5 %.

■ Au Canada

L'utilisation relative des impôts sur le revenu des particuliers a augmenté de 2,6 points de pourcentage au Canada.

TABLEAU 3

Évolution de la part de l'imposition du revenu des particuliers dans la structure fiscale entre 1981 et 2012 – Québec et sélection de pays
(en proportion du total des recettes fiscales)

	1981	2012	1981-2012
Québec	37,1	35,5	−1,6
Canada	34,0	36,6	2,6
États-Unis	39,8	37,7	−2,1
Suède	40,0	28,2	−11,8
Moyenne des pays du G7	25,1	19,3	−5,8
Moyenne des pays de l'OCDE	23,9	15,9	−8,0

Note : La moyenne de l'OCDE en 1981 est estimée à partir de 26 pays, alors que celle en 2012 l'est à partir de 34 pays.
Sources : OCDE, entrepôt de données au 30 janvier 2015, et Institut de la statistique du Québec, Comptes économiques des revenus et dépenses du Québec (Édition 2014) et Comptes économiques provinciaux (Édition 2011).

2.2 Une comparaison interprovinciale de la structure fiscale

La comparaison effectuée entre le Québec et les autres provinces fait apparaître plusieurs écarts pour ce qui est de la structure fiscale en 2010.

Les écarts constatés entre le Québec et le reste du Canada sont les suivants.

❑ L'imposition du revenu des particuliers

Le recours à l'impôt sur le revenu des particuliers est plus élevé au Québec que dans le reste du Canada.

À 12,3 % en 2010, le poids de cette forme d'imposition en proportion du PIB dépasse de 1,5 point de pourcentage celui de l'ensemble du Canada, qui s'établit à 10,8 %.

❑ L'imposition du revenu des sociétés

Le poids de l'imposition du revenu des sociétés[40] est similaire à ce que l'on observe dans le reste du Canada.

❑ Les taxes sur les biens et services (taxes de vente au détail et taxes d'accise)

Le poids des taxes sur les biens et services est moins élevé au Québec que dans le reste du Canada. L'écart est de 0,3 point de pourcentage. Le poids de ces taxes est de 7,2 % au Québec.

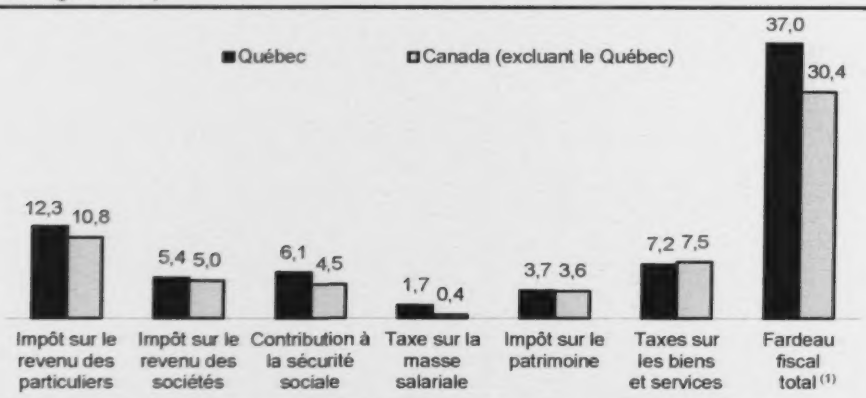
[40] Les impôts sur le revenu des sociétés comprennent les impôts sur le revenu, les bénéfices et les gains en capital des entreprises, les impôts sur les salaires et la main-d'œuvre ainsi que les impôts périodiques sur l'actif net acquittés par des sociétés payés auprès des différents ordres gouvernementaux.

❑ Les cotisations sociales

Alors que le poids des cotisations sociales au Québec est beaucoup plus faible que dans la moyenne des pays de l'OCDE, la comparaison avec le reste du Canada illustre par contre une plus grande utilisation au Québec. Il s'agit d'un écart de 1,6 point de pourcentage plus élevé au Québec.

GRAPHIQUE 4

Comparaison des structures fiscales au Québec et dans le reste du Canada en 2010
(en pourcentage du PIB)



(1) Le total est plus grand que la somme des parties considérant d'autres sources de recettes fiscales qui n'entrent pas dans les six catégories présentées.
Source : Institut de la statistique du Québec, Comptes économiques provinciaux (Édition 2011).

2.3 L'évolution du dosage des impôts dans la structure fiscale

Le dosage des impôts dans la structure fiscale illustre le poids relatif de chaque mode d'imposition dans les prélèvements fiscaux totaux.

❑ La comparaison face aux pays de l'OCDE

Il existe des différences importantes entre le Québec et la moyenne des pays de l'OCDE, en ce qui concerne l'utilisation des trois principales assiettes fiscales utilisées parmi les pays de l'OCDE.

— Parmi les pays de l'OCDE, depuis le milieu des années 2000, trois assiettes fiscales procurent un niveau de recettes similaire. Il s'agit des impôts sur le revenu des particuliers, des taxes à la consommation et des cotisations sociales.

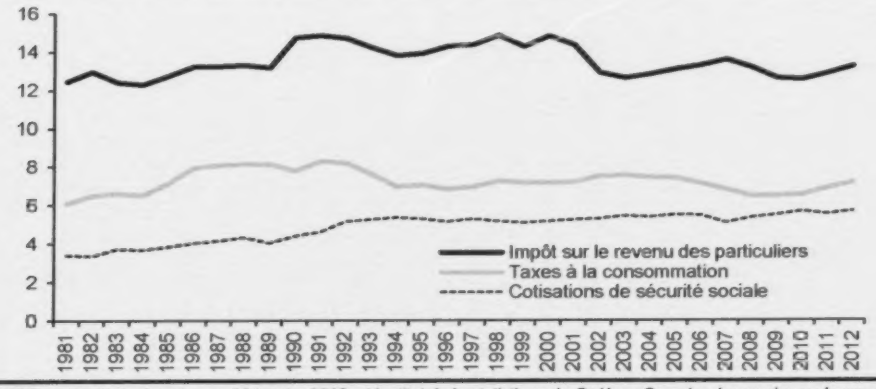
— Au Québec, entre 1981 et 2012, les impôts sur le revenu des particuliers demeurent le mode d'imposition de loin le plus utilisé. Ce mode d'imposition représente le double du deuxième mode d'imposition, soit les taxes à la consommation.

L'explication n'est pas unique, mais l'un des facteurs explicatifs peut être la plus faible mobilité de la main-d'œuvre au Québec, alors que la mobilité est beaucoup plus importante dans l'Union européenne.

On observe que les États membres de l'Union européenne ont eu tendance à déplacer le poids des impôts sur le revenu des particuliers vers les taxes à la consommation.

GRAPHIQUE 5

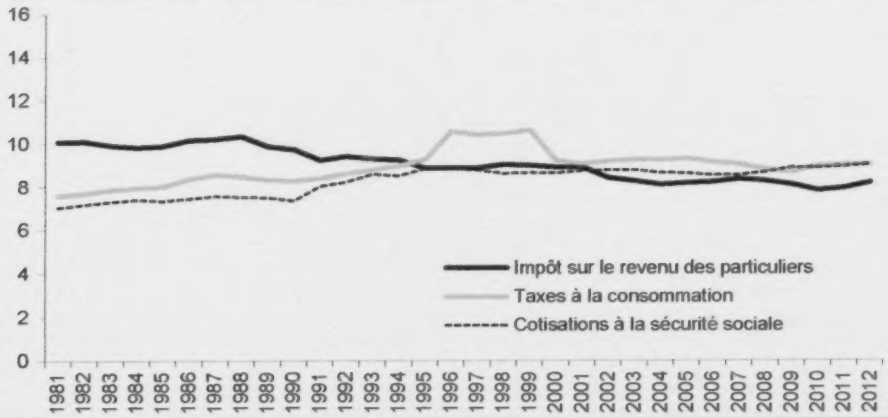
Évolution de certaines recettes fiscales en pourcentage du PIB – Québec – 1981-2012



Sources : OCDE, entrepôt de données au 30 janvier 2015, et Institut de la statistique du Québec, Comptes économiques des revenus et dépenses du Québec (Édition 2014) et Comptes économiques provinciaux (Édition 2011).

GRAPHIQUE 6

Évolution de certaines recettes fiscales en pourcentage du PIB – OCDE – 1981-2012



Sources : OCDE, entrepôt de données au 30 janvier 2015, et Institut de la statistique du Québec, Comptes économiques des revenus et dépenses du Québec (Édition 2014) et Comptes économiques provinciaux (Édition 2011).

3. LE RÔLE DE LA FISCALITÉ DANS LA REDISTRIBUTION DE LA RICHESSE ET LA LUTTE CONTRE LES INÉGALITÉS

La fiscalité est plus qu'un simple outil de collecte en vue de financer les services publics.

En prélevant des recettes fiscales pour financer les services publics, l'État agit sur le comportement des agents économiques. Il est donc logique que l'État utilise le régime fiscal pour redistribuer la richesse et lutter contre les inégalités.

Dans la plupart des pays développés, la fiscalité des particuliers est utilisée pour redistribuer la richesse afin de réduire l'inégalité des revenus.

En vue de lutter contre les inégalités et de redistribuer la richesse, deux moyens sont utilisés, soit :

— la mise en place de barèmes d'imposition progressifs;

— le versement de transferts.

La mesure des inégalités dans la distribution des revenus : le coefficient de Gini

Un des indicateurs les plus couramment utilisés pour mesurer les inégalités quant à la distribution des revenus est le coefficient de Gini[1].

Le coefficient de Gini est un indicateur synthétique des inégalités de revenu. Statistiquement, le coefficient de Gini correspond au rapport entre la proportion cumulée de la population ordonnée selon le niveau de revenu et la proportion cumulée du revenu total qu'elle détient.

Sa valeur varie entre 0, qui correspond à une « égalité parfaite », et 100, qui représente une « inégalité parfaite ».

- Lorsque le coefficient est égal à 0, chaque personne ou ménage reçoit la même fraction de revenus.
- Lorsque le coefficient est égal à 100, la fraction de la population la plus riche reçoit l'intégralité des revenus.
- Souvent, l'échelle de mesure utilisée par le coefficient de Gini est de 0 à 1. On parle alors de l'indice de Gini.

1 Tiré de : Ministère des Finances du Québec, *Budget 2012-2013 – Le Québec et la lutte contre la pauvreté : pour une société solidaire*, mars 2012.

❑ Les dépenses publiques et les transferts, plutôt que la fiscalité

Bien que la fiscalité permette effectivement de réduire les inégalités, plusieurs études ont montré que la lutte contre les inégalités passe davantage par les dépenses publiques et les transferts que par les impôts.

■ Les travaux du FMI

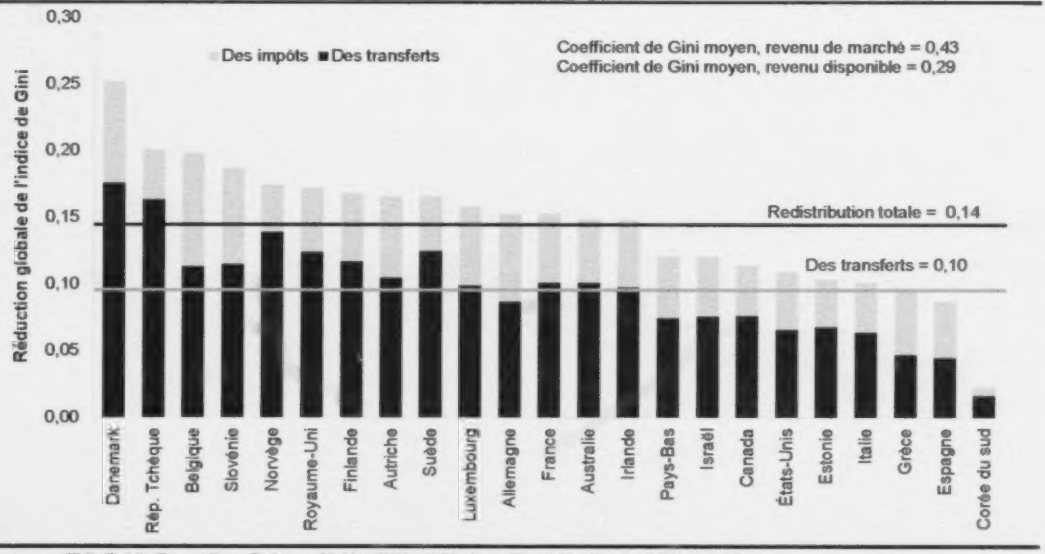
Le graphique ci-après, produit par le FMI, montre qu'en moyenne l'indice de Gini, qui mesure les inégalités de revenus, passe de 0,43 avant impôts et transferts à 0,29 après impôts et transferts dans la moyenne des pays de l'OCDE pour lesquels ce coefficient a été analysé.

En vue de déterminer la contribution relative des impôts et des transferts, il faut comparer les indices de Gini selon qu'ils sont calculés sur la base des revenus de marché, des revenus totaux (dans ce cas, les transferts gouvernementaux sont ajoutés aux revenus de marché) et des revenus après impôts et transferts.

Sur cette base, et toujours selon les estimations du FMI, les transferts gouvernementaux permettraient de réduire les inégalités de 0,10 point, en moyenne, lorsque mesuré par l'indice de Gini. En d'autres termes, les transferts gouvernementaux contribueraient à plus de 70 % (soit 0,10 point de 0,14 point de réduction) de la réduction des inégalités parmi les pays analysés.

GRAPHIQUE 7

L'impact redistributif des impôts et des transferts dans certains pays de l'OCDE
(milieu des années 2000)



Source : FMI, *Public Expenditure Reform : Making Difficult Choices, Fiscal Monitor*, avril 2014, p. 33.

■ D'autres experts vont dans le même sens

Dans un mémoire soumis à la commission, les politologues Olivier Jacques et Alain Noël soutiennent également que l'équité et la redistribution de la richesse se jouent davantage du côté des dépenses que du côté des revenus.

Leur revue des écrits empiriques sur le sujet les amène à conclure que ce ne sont pas les formes d'imposition les plus progressives qui assurent le mieux la redistribution. La mise en place de bons services publics et de transferts sociaux généreux jouerait un rôle plus important dans la lutte aux inégalités.

Ils citent en exemple le cas de deux pays scandinaves, le Danemark et la Suède : avec un impôt sur le revenu moins progressif qu'ailleurs, des taxes à la consommation élevées et une faible imposition du capital, ces pays parviennent à mieux redistribuer la richesse.

Les montants considérables investis en programmes sociaux dans ces deux pays expliqueraient les succès obtenus dans la réduction des inégalités.

Ces constats sont cohérents avec les conclusions de l'économiste danois Henrik Jacobsen Kleven, professeur à la London School of Economics[41].

Selon lui, le fait que le Danemark, la Suède et la Norvège investissent largement dans des programmes sociaux complémentaires au travail – comme les services de garde, les services préscolaires et les soins aux aînés – vient contrebalancer des charges fiscales par ailleurs relativement élevées.

Cela explique en partie le fait que ces pays figurent parmi les meilleurs au monde, sur le plan du revenu par habitant. D'autres facteurs comme un haut taux de conformité fiscale et des valeurs et normes sociales propres à ces pays contribueraient, selon lui, aux succès économiques des pays scandinaves.

---

41 Voir : Henrik Jacobsen KLEVEN, "How Can Scadinavians Tax So Much?", *Journal of Economic Perspectives*, vol. 28, n° 4, 2014, p. 77-98.

4. L'INCIDENCE DE LA FISCALITÉ

Le contribuable assujetti à un mode d'imposition n'est pas toujours celui qui supporte réellement la charge de l'impôt.

❑ Incidence légale et incidence économique

Lorsqu'un gouvernement prélève un impôt, il détermine le contribuable qui devra l'assumer. C'est ce que l'on appelle l'incidence légale de l'impôt.

L'incidence économique ou réelle de l'impôt consiste plutôt à déterminer le contribuable qui en supportera réellement la charge.

Si un contribuable parvient à répercuter les impôts et les taxes qu'il acquitte auprès d'autres contribuables, ceux-ci en supporteront alors le fardeau économique, même s'ils ne sont pas légalement visés par l'impôt en question. Par exemple, une entreprise peut récupérer une partie d'une taxe qui lui est imposée en la répercutant dans le prix de son produit, ou les impôts prélevés sur la masse salariale en les répercutant dans les salaires versés à ses employés.

■ Une identification complexe

L'incidence légale d'un impôt est facilement identifiable, puisque le contribuable tenu d'acquitter un impôt est prévu à même les lois fiscales.

L'incidence économique de l'impôt est plus complexe à établir, puisqu'il est parfois difficile de déterminer si un agent économique a réussi à transférer cet impôt à d'autres agents économiques et de calculer dans quelle mesure il parvient à le faire.

❑ Les déterminants de l'incidence économique

La capacité de reporter un impôt dépend d'une série de facteurs, soit :

— la mobilité des intrants;

— le degré de concurrence;

— le degré d'ouverture du marché;

— l'importance de l'entreprise ayant l'incidence légale dans le marché dans lequel elle exerce ses activités.

Dans certaines situations, la capacité de transfert est facilitée par l'organisation oligopolistique d'une industrie. Dans d'autres cas, l'effet de la concurrence avec les producteurs étrangers limite la capacité des producteurs locaux à transférer le fardeau aux consommateurs.

❑ L'effet de la progressivité

Par ailleurs, il est difficile de se prononcer sur le caractère progressif du régime fiscal, si les payeurs ultimes de chacun des impôts et taxes ne sont pas clairement identifiés.

Afin d'établir réellement la progressivité du système fiscal, il importe donc de déterminer qui assume réellement le fardeau économique des impôts et des taxes.

— Ainsi, si le poids de l'imposition des sociétés est assumé par les actionnaires, cette imposition peut être considérée comme étant progressive puisque les actions sont surtout détenues par les contribuables à revenu élevé.

— Si une partie des impôts des sociétés, comme les taxes sur la masse salariale, est plutôt assumée par les salariés, l'imposition des sociétés est alors plus proportionnelle puisque le taux de ces taxes est uniforme pour tous les niveaux de salaires.

— Si le poids des impôts des sociétés est plutôt assumé par les consommateurs, alors l'imposition des sociétés est potentiellement régressive étant donné que tous les contribuables, tant à faible revenu qu'à revenu élevé, assument le même poids de l'impôt dans les prix des biens et services consommés.

Dans ce cas, contrairement à une taxe à la consommation, aucune mesure fiscale n'est prévue pour soutenir les contribuables à faible revenu.

❑ Une analyse documentaire

L'analyse documentaire et les constats suivants s'appuient sur l'étude réalisée à la demande de la commission et intitulée *l'Incidence de l'impôt sur les bénéfices, des taxes sur la masse salariale et des taxes générales sur les transactions : revue des écrits et résultats pour le Canada*, 2000-2012, effectuée par Pouya Ebrahimi, Marylène Roy et François Vaillancourt du Centre interuniversitaire en analyse des organisations.

La version intégrale de l'étude est disponible dans le volume 5 du présent rapport.

■ Les constats

Plusieurs études concluent que l'impôt sur le revenu des sociétés est transféré en bonne partie à d'autres agents économiques que les détenteurs de capitaux.

Les taxes sur la masse salariale (incluant les cotisations sociales) payables par les employeurs sont généralement assumées par les travailleurs. Ce phénomène s'expliquerait par le fait que les employeurs font des choix d'emploi et de rémunération reposant sur le coût de la rémunération globale incluant les taxes sur la masse salariale et cotisations sociales.

Selon les auteurs, le fait que les Québécois soient moins portés à vouloir se déplacer dans d'autres provinces les rendrait plus susceptibles de supporter une part plus importante de l'impôt sur le revenu des sociétés et de la taxe sur la masse salariale que les travailleurs d'autres provinces.

Toutefois, ils notent bien que le manque de données disponibles ne leur permet pas d'estimer l'ampleur de ce phénomène ni de déterminer si la part des charges fiscales des sociétés qui est transférée aux travailleurs est plus élevée au Québec qu'ailleurs au Canada.

Incidence des impôts sur le revenu des sociétés : une revue des études sur le sujet

L. Liu et R. Altshuler[1]

Dans cette étude, les auteurs estiment qu'une hausse de 1 dollar des recettes fiscales en provenance de l'impôt sur le revenu des sociétés contribuerait à réduire les salaires des travailleurs d'environ 60 cents. Plus le marché serait concentré dans une industrie donnée, plus cet impact serait important.

W. Arulampalam, P. Devereux et G. Maffini[2]

Ces auteurs en arrivent à des conclusions similaires : une hausse de 1 dollar de l'impôt sur le revenu des sociétés réduirait les salaires de 49 cents, en moyenne à long terme.

R. A. Felix[3]

Dans cette étude, l'auteur évalue qu'une hausse de 1 % du taux marginal de l'impôt sur le revenu des sociétés contribue à une baisse de 0,14 à 0,36 % des salaires. Aussi, selon ses estimations, plus le niveau d'éducation des travailleurs est élevé, plus cet effet serait important.

R. A. Felix et J. R. Hines[4]

Dans cette étude, les auteurs examinent l'incidence des impôts sur le revenu des sociétés selon que les travailleurs sont syndiqués ou non. Ils estiment qu'une hausse de 1 dollar des recettes fiscales de l'impôt sur le revenu des sociétés réduit le salaire médian de 0,49 cent. Les travailleurs syndiqués absorberaient 54 % de la hausse de l'impôt sous forme de réduction de leurs salaires. Ainsi, une hausse de 1 % de l'impôt sur le revenu des sociétés réduirait l'avantage salarial des travailleurs syndiqués de 0,36 %.

F. D. Sebold[5]

Non seulement cette étude cherche à déterminer si les entreprises transmettent leur fardeau fiscal, mais analyse également les mécanismes derrière cette transmission. Ainsi, l'auteur utilise un modèle qui lui permet d'évaluer si l'impôt est transféré en amont, c'est-à-dire par une réduction du salaire des travailleurs ou du prix des intrants, ou s'il est transmis en aval, par une hausse du prix des biens produits pour les consommateurs. Les résultats suggèrent que 69 % d'une hausse du fardeau fiscal des sociétés seraient transmis. La part de cette transmission qui serait supportée par les salaires est estimée à moins de 80 %, alors que la part qui serait transmise en hausse de prix des biens produits est estimée à 154 %, en tenant compte de l'effet de rétroaction des prix sur les salaires.

R. Dusansky et E. Tanner[6]

Ces auteurs utilisent des données similaires à celles de Spencer (1969; voir l'étude suivante), et trouvent que les entreprises transmettent moins de 100 % de leur fardeau fiscal à d'autres agents économiques. Ils estiment que ce serait entre 54 % et 88 % du fardeau qui serait transmis.

B. G. Spencer[7]

Cette étude est l'une des premières à examiner la question de l'incidence de l'impôt sur le revenu des sociétés au Canada. À partir de données sur le secteur manufacturier entre 1935 et 1964, l'auteur estime que les entreprises dans ce secteur transmettent plus de 100 % de leur fardeau fiscal à d'autres agents économiques, comme montré par la différence du taux de rendement du capital en présence et en absence de l'impôt sur le revenu des sociétés. Cependant, la petite taille de l'échantillon et les choix méthodologiques de l'auteur ont amené d'autres chercheurs à remettre en question la validité de ses estimations.

1 Li Liu et Rosanne Altshuler, "Measuring the Burden of the Corporate Income Tax under Imperfect Competition", *National Tax Journal*, vol. 66, n° 1, mars 2013, p. 215-237.
2 Wiji Arulampalam, Michael P. Devereux et Giorgia Maffini, "The Direct Incidence of Corporate Income Tax on Wages", *European Economic Review*, vol. 56, n° 6, 2012, p.1038-1054.
3 R. Alison Felix, "Do State Corporate Income Taxes Reduce Wages?", *Economic Review*, Q II, 2009, p. 77-102.
4 R. Alison Felix et James R. Hines, "Corporate Taxes and Union Wages in the United States", NBER Working Paper No. 15263, août 2009.
5 Frederick D. Sebold, "The Short-run Shifting of the Corporation Income Tax: A Simultaneous Equation Approach", *The Review of Economics and Statistics*, vol. 61, n° 3, 1979, p. 401-409.
6 Richard Dusansky et Ernest Tanner, "The Shifting of the Profits Tax in Canadian Manufacturing", 1935-65, Canadian Journal of Economics, vol. 7, n° 1, 1974, p. 112-121.
7 Byron G. Spencer, "The Shifting of the Corporation Income Tax in Canada", Canadian Journal of Economics, vol. 2, n° 1, 1969, p. 21-34.

Incidence des taxes sur la masse salariale des sociétés : une revue des études sur le sujet

B. Dahlby[1]

L'auteur recense plusieurs études portant sur le sujet et conclut que le fardeau des taxes sur la masse salariale imposé aux sociétés est, en fait, majoritairement supporté par les travailleurs.

É. Roy-César et F. Vaillancourt[2]

Les auteurs s'intéressent à l'incidence d'une hausse des taxes générales sur la masse salariale au Québec et en Ontario. Ils estiment qu'à la suite de la hausse de 1 point de pourcentage des taxes générales sur la masse salariale, le taux de croissance des salaires chuterait de 0,5 point de pourcentage au Québec et de 0,3 point de pourcentage en Ontario. En revanche, les taxes spécifiques sur la masse salariale auraient un effet positif important sur la croissance des salaires. Une taxe générale sur la masse salariale est imposée uniformément à toutes les entreprises, alors qu'une taxe spécifique est liée au risque d'accident de travail et varie d'une entreprise à l'autre.

N. Marceau et F. Vaillancourt[3]

Ici, les auteurs estiment qu'à la suite de la hausse de 1 point de pourcentage des taxes générales sur la masse salariale, les salaires chuteraient, avec des coefficients variant entre −0,2470 et −0,0389. Les auteurs trouvent à nouveau un effet positif des taxes spécifiques sur la masse salariale, et les coefficients varient entre 0,0269 et 0,0266. Lorsqu'on combine l'impact des taxes générales et spécifiques, on ne trouve pas d'effets importants sur les salaires d'une hausse de taxes sur la masse salariale.

B. Holmlund[4]

Cette étude s'intéresse aussi à l'impact sur les salaires de la taxe sur la masse salariale, mais à court terme. À partir des données sur le salaire moyen des cols bleus suédois pour une période de 30 années, l'auteur conclut que la taxe sur la masse salariale n'est transmise aux travailleurs que partiellement, du moins à court terme.

J. A. Brittain[5]

Il s'agirait de la première étude empirique sur l'incidence des taxes sur la masse salariale. En utilisant les données agrégées pour 64 pays, l'auteur élabore un modèle qui lui permet de déterminer l'incidence des taxes et cotisations sociales sur le salaire des travailleurs, tout en contrôlant pour l'effet de la productivité par travailleur. Les résultats obtenus par l'auteur suggèrent que le fardeau fiscal engendré par ces taxes et cotisations serait entièrement refilé aux travailleurs, sous forme d'une réduction des salaires du même montant.

1 Bev Dahlby, "Reforming the Tax Mix in Canada", *SPP Research Papers*, vol. 5, n° 14, The School of Public Policy, University of Calgary, 2012, p. 26.

2 Édison Roy-César et François Vaillancourt, "The Incidence of Payroll Taxes in Ontario and Quebec", *Evidence from Collective Agreements for 1985-2007*, Centre interuniversitaire de recherche en analyse des organisations, Série scientifique, 2010.

3 Nicolas Marceau et François Vaillancourt, "Do General and Firm-Specific Employer Payroll Taxes Have the Same Incidence? Theory and Evidence", *Economics Letters*, n° 34, 1990, p. 175-181.

4 Bertil Holmlund, "Payroll Taxes and Wage Inflation: The Swedish Experience", *The Scandinavian Journal of Economics*, vol. 85, n° 1, 1983, p.1-15.

5 John A. Brittain, "The Incidence of Social Security Payroll Taxes", *The American Economic Review*, vol. 61, n° 1, 1971, p.110-125.

QUATRIÈME PARTIE :
L'INTERVENTION GOUVERNEMENTALE PAR LA FISCALITÉ

Le quatrième thème abordé par la commission est celui de l'intervention gouvernementale par la fiscalité.

On abordera successivement :

— les perspectives de croissance économique;

— la fiscalité et la croissance économique;

— l'intervention gouvernementale par les dépenses fiscales;

— l'évaluation des retombées économiques et fiscales;

— les effets de la concurrence fiscale.

1. LES PERSPECTIVES DE CROISSANCE ÉCONOMIQUE

❑ Les changements démographiques, la croissance économique à long terme et l'augmentation du niveau de vie

L'évolution démographique du Québec aura des conséquences importantes sur la croissance économique future. Selon les projections démographiques de l'Institut de la statistique du Québec publiées en septembre 2014, la population âgée de 20 ans à 64 ans connaîtra :

— un faible accroissement de 2004 à 2017, soit une croissance annuelle moyenne de 0,2 %;

— une baisse de 2018 à 2030, soit −0,3 % par année;

— une légère hausse de 2031 à 2061, soit 0,2 % par année.

L'évolution de cette cohorte donne une approximation de la tendance de la population active potentielle ou encore de l'évolution du bassin de population dans lequel le Québec pourra puiser ses travailleurs.

En 2030, la population ayant de 20 à 64 ans se situerait au même niveau qu'en 2009. La croissance économique réelle attendue sera donc plus faible que celle observée au cours des dernières années, notamment à cause d'une plus grande rareté de la main-d'œuvre.

Cet affaiblissement de la croissance aura un impact direct sur les recettes de l'État.

❑ Un effet amplifié par le taux d'activité des travailleurs âgés

Le potentiel de croissance économique est également ralenti par un faible taux d'activité des travailleurs âgés au Québec. En effet, le taux d'activité des travailleurs âgés du Québec est plus faible qu'en Ontario et qu'au Canada dans son ensemble.

— Le taux d'activité des hommes âgés de 60 à 64 ans était de 53,9 % au Québec en 2014, comparativement à 61,6 % en Ontario et à 59,5 % au Canada.

— Le taux d'activité des femmes âgées de 60 à 64 ans était de 44,0 % au Québec en 2014, comparativement à 48,4 % en Ontario et à 47,5 % au Canada.

Ces écarts sont aussi importants pour les groupes de 65 à 69 ans et de 70 ans et plus, tant chez les hommes que chez les femmes, alors que pour tous les autres groupes, ils sont relativement faibles.

TABLEAU 4

Taux d'activité pour le Québec, l'Ontario et l'ensemble du Canada – 2014
(en pourcentage)

Groupes d'âge	Québec	Ontario	Canada
15 à 24 ans			
Hommes	67,1	60,8	63,8
Femmes	67,8	63,0	64,6
25 à 54 ans			
Hommes	89,7	90,3	90,5
Femmes	84,2	81,2	81,9
55 à 59 ans			
Hommes	75,8	78,3	78,2
Femmes	66,0	71,3	69,2
60 à 64 ans			
Hommes	53,9	61,6	59,5
Femmes	44,0	48,4	47,5
65 à 69 ans			
Hommes	25,1	34,8	32,4
Femmes	16,0	21,9	20,2
70 ans et plus			
Hommes	8,5	10,7	10,3
Femmes	2,7	5,1	4,2

Source : Statistique Canada, Enquête sur la population active, tableau 282-0002.

❑ Une croissance économique appelée à ralentir

La croissance économique réelle est appelée à ralentir au Québec.

La croissance économique annuelle moyenne a été de 2,2 % entre 1997 et 2013. Les projections faites par le ministère des Finances du Québec montrent un taux de croissance économique réelle de 1,3 % en moyenne pour la période de 2021 à 2025.

Selon un récent document publié par les Études économiques du Mouvement Desjardins[42], la croissance économique au Québec devrait être de 1,28 % en moyenne entre 2015 et 2024. Elle remonterait légèrement à 1,60 % en moyenne entre 2025 et 2035.

La croissance économique potentielle moyenne prévue de 1,28 % de 2015 à 2024 proviendrait de l'augmentation de la force de travail (+0,13 %), de la croissance du capital de production (+0,64 %) et des gains d'efficacité et des progrès technologiques (+0,51 %).

Conséquence des importants changements démographiques, la croissance économique du Québec attribuée à l'augmentation de la main-d'œuvre de 2015 à 2024, soit 0,13 %, est relativement faible, surtout si on la compare à celle qui aurait prévalu entre 2005 et 2014, soit 0,64 %.

TABLEAU 5

Prévision de la croissance économique potentielle du Québec
(en pourcentage)

	1995-2004	2005-2014	2015-2024	2025-2034
Croissance du PIB potentiel	2,54	1,66	1,28	1,60
Contributions par facteur de croissance				
Travail	0,76	0,64	0,13	0,19
Capital	0,44	0,59	0,64	0,77
Croissance résiduelle[(1)]	1,34	0,44	0,51	0,64

(1) Croissance expliquée par les progrès technologiques, la formation des travailleurs et les gains d'efficacité.
Source : Desjardins, Études économiques, « Les perspectives démographiques plus optimistes du Québec ne renversent pas la tendance baissière prévue pour la croissance économique. Heureusement, d'autres leviers pourraient en partie compenser » dans Point de vue économique, 16 décembre 2014, p. 7.

42 Desjardins, « Les perspectives démographiques plus optimistes du Québec ne renversent la tendance baissière prévue pour la croissance économique – Heureusement, d'autres leviers pourraient en partie compenser », *Point de vue économique*, Études économiques, 16 décembre 2014.

■ Une croissance du niveau de vie plus modeste également

Dans un tel contexte, il importe de souligner que la croissance du niveau de vie sera également plus modeste.

Alors que la croissance réelle du niveau de vie observée a été de près de 25 % entre 1997 et 2013, cette même croissance serait limitée à 10 % pour une période équivalente, si la croissance économique réelle observée est de 1,3 %.

De la même façon, un scénario anticipant une croissance économique moyenne de 1,9 % de 2014 à 2030 se traduirait par une hausse réelle du niveau de vie prévue de 21,2 %.

TABLEAU 6

Effet d'une réduction de la croissance du PIB sur la croissance du niveau de vie (PIB par habitant)
(en pourcentage)

	1997-2013[1]	2014-2030			
	Réel	Scénario 1	Scénario 2	Scénario 3	Scénario 4
Croissance annuelle moyenne du PIB	2,2	1,3	1,5	1,7	1,9
Croissance du PIB réel / habitant	25,4	10,2	13,8	17,4	21,2

(1) Statistique Canada, Comptes économiques, Cansim : PIB réel (384-0038); Population (051-0001).

2. LA FISCALITÉ ET LA CROISSANCE ÉCONOMIQUE

La fonction fondamentale du régime fiscal est de dégager des revenus afin de permettre le financement des services publics, tels que l'éducation, la santé et les infrastructures.

Or, le régime fiscal est également utilisé pour encourager certaines activités économiques, ou encore reconnaître certaines situations particulières.

Cet élargissement du rôle du régime fiscal nécessite des arbitrages par rapport à la fonction de départ de la fiscalité.

❑ Les modes d'imposition et la croissance économique

Selon la théorie économique, le prélèvement de taxes ou d'impôts engendre un coût économique. En vue de favoriser la croissance économique, les travaux de l'OCDE militent pour une réforme de la politique fiscale déplaçant les prélèvements des impôts les plus dommageables vers ceux qui le sont moins.

Deux méthodes permettant de mesurer l'efficacité du régime fiscal et ses répercussions sur l'économie sont présentées, soit :

— la méthode par le modèle d'équilibre général;

— la méthode du coût marginal des fonds publics.

❑ La méthode par le modèle d'équilibre général

Il est utile d'analyser les modifications apportées au régime fiscal sous l'angle des coûts économiques engendrés par les différents choix fiscaux.

À l'aide d'un modèle d'équilibre général, il est possible d'évaluer les gains, en termes de PIB associés à une baisse des impôts, des taxes ou de la tarification, ou encore à une hausse des niveaux de subventions.

Par exemple, en se fondant sur leur modèle d'équilibre général respectif, les ministères des Finances du Québec et du Canada ont examiné la relation entre les modes d'imposition utilisés et la croissance économique.

Par le passé, les analyses ainsi effectuées ont amené à conclure que les taxes sur le capital étaient les plus dommageables sur la croissance économique. Un dollar de réduction de la taxe sur le capital entraînerait une croissance du PIB réel de 1,29 $ selon le ministère des Finances du Canada et de 1,37 $ selon le ministère des Finances du Québec[43].

En pratique, les gouvernements du Québec et du Canada ont réagi à ces résultats en abolissant leur taxe sur le capital.

Les deux ministères arrivaient également au résultat que les taxes à la consommation sont les moins dommageables et que l'imposition des revenus des sociétés est plus nocive que l'imposition des revenus des particuliers, bien que l'écart soit relativement minime dans ce dernier cas.

---

[43] Maximilian BAYLOR et Louis BEAUSÉJOUR, *Taxation and Economic Efficiency: Results from a Canadian CGE Model*, [Document de travail], Ministère des Finances du Canada, novembre 2014.

■ Les résultats

Selon le modèle d'équilibre général du Québec, l'ordonnancement des impôts et des taxes en fonction des effets dommageables sur la croissance économique est le suivant.

— Du côté des particuliers, l'impôt sur le revenu apparaît beaucoup plus dommageable que les taxes à la consommation (gain à long terme d'une baisse de la charge fiscale de 0,72 $, comparativement à 0,43 $).

— Du côté des sociétés, une fois éliminée la taxe sur le capital, les impôts sur le revenu des sociétés et les taxes sur la masse salariale ont un effet sensiblement comparable sur la croissance économique (gain à long terme d'une baisse de la charge fiscale de 0,60 $, comparativement à 0,55 $).

TABLEAU 7

Gain à long terme en PIB réel par dollar de baisse de la charge fiscale
(en dollars)

Sur le capital[1]	1,37
Sur le revenu des particuliers	0,72
Sur le revenu des sociétés	0,60
Sur la masse salariale[2]	0,55
Sur la taxe de vente du Québec	**0,43**
Sur la tarification	0,41

Note : Le choc consiste en une baisse de taxes ou une hausse des subventions de 1 milliard de dollars. Les simulations ont été effectuées sans effets sur les revenus du gouvernement afin d'éviter l'effet des choix des dépenses. La perte de revenu du gouvernement est compensée au moyen d'un prélèvement forfaitaire qui a un effet neutre sur les résultats.

(1) La taxe sur le capital a été abolie le 1er janvier 2011, son impact au moment où elle était toujours prélevée est présenté ici à titre illustratif.

(2) Impact de la baisse de 1 $ de la taxe appliquée uniquement sur le secteur privé.

Source : Modèle d'équilibre général calculable du ministère des Finances du Québec.

L'impact des modes d'imposition sur la croissance économique : un sommaire de quelques études canadiennes et étrangères sur le sujet

S. Acosta-Ormaechea et J. Yoo[1]

Les travaux récents du FMI confirment, pour un large éventail de pays, qu'un redosage des modes de taxation neutre sur le plan des recettes gouvernementales, réduisant les impôts sur le revenu tout en augmentant les taxes à la consommation et les taxes foncières, entraînerait une croissance économique plus rapide à long terme. Cependant, les résultats de cette étude ne suggèrent pas que l'impôt sur le revenu des sociétés soit plus préjudiciable à la croissance que l'impôt sur le revenu des particuliers.

J. Arnold et autres[2]

À partir d'un modèle couvrant 21 pays de l'OCDE pour la période de 1971 à 2004, l'étude classe les impôts les plus dommageables comme étant, par ordre d'importance : les impôts sur le revenu des sociétés, les impôts sur le revenu des particuliers, les taxes à la consommation et les taxes sur la propriété.

J. Arnold[3]

Les résultats de l'étude indiquent que les impôts sur le revenu entraînent une croissance économique plus faible que les taxes à la consommation et les impôts fonciers. Les impôts fonciers semblent plus favorables à la croissance économique, les taxes à la consommation suivant immédiatement après.

L'étude indique par ailleurs une relation négative entre la progressivité de l'impôt sur le revenu des particuliers et la croissance économique.

M. Baylor et L. Beauséjour[4]

L'étude analyse la relation entre les modes d'imposition et la croissance économique.

En se fondant sur le modèle d'équilibre général du ministère des Finances du Canada, les auteurs concluent que les taxes sur le capital sont les plus dommageables pour la croissance économique, suivies de l'impôt sur le revenu des sociétés, de l'impôt sur le revenu des particuliers, puis des taxes sur la masse salariale. Ce sont les taxes à la consommation qui sont les moins dommageables.

R. H. Gordon et Y. Lee[5]

Selon les résultats de l'étude, le taux de l'impôt sur le revenu des sociétés aurait un impact sur la croissance économique, mais seulement pour les pays non membres de l'OCDE.

F. Widmalm[6]

À partir d'un modèle couvrant 23 pays de l'OCDE sur la période de 1965 à 1990, l'étude indique que plus l'impôt sur le revenu des particuliers est élevé en pourcentage du total des recettes fiscales et plus grande est la progressivité de l'impôt, plus lente serait la croissance économique.

1 Santiago Acosta-Ormaechea et Jiae Yoo, "Tax Composition and Growth: A Broad Cross-Country Perspective", *IMF Working Paper*, 12/257, 2012.
2 Jens Matthias Arnold, et autres, "Tax policy for economic recovery and growth", *The Economic Journal*, vol. 121, n° 550, 2011, p. F59-F80.
3 Jens Matthias Arnold, "Do Tax Structures Affect Aggregate Economic Growth?", *Empirical Evidence from a Panel of OECD Countries*, OECD Economics Department Working Paper 643, 2008.
4 Maximilian Baylor et Louis Beauséjour, *Taxation and Economic Efficiency: Results from a Canadian CGE Model*, [Document de travail], Ministère des Finances du Canada, novembre 2004.
5 Roger H. Gordon et Young Lee, "Tax Structure and Economic Growth", *Journal of Public Economics*, vol. 89, n° 5-6, 2005.
6 Frida Widmalm, "Tax Structure and Growth: Are Some Taxes Better than Others?", *Public Choice*, vol. 107, n° 3-4, 2001, p. 199-219.

L'impact des modes d'imposition sur la croissance économique : un sommaire de quelques études canadiennes et étrangères sur le sujet (suite)

A. Bassanini et S. Scarpetta[7]

En évaluant l'impact des dosages des impôts sur la croissance économique pour un niveau donné de recettes fiscales, l'étude indique qu'une utilisation plus forte des impôts directs réduirait le PIB par habitant.

B. Fortin, H-P. Rousseau et P. Fortin[8]

Cette étude, réalisée en 1984, avait pour but d'évaluer les impacts de trois scénarios de réforme de la fiscalité des particuliers au Québec.

Les auteurs ont examiné non seulement les pertes économiques dues aux impôts et à la taxation implicite des prestations, mais également les impacts des changements fiscaux sur la production et l'emploi.

Les auteurs concluent qu'un élargissement des taxes à la consommation pour atténuer les taux marginaux d'imposition sur le revenu des particuliers réduirait le plus fortement les pertes d'efficacité économique associées au régime fiscal et aurait le plus fort impact sur la création d'emplois.

Bien que leurs résultats suggèrent que presque toutes les catégories d'individus verraient leurs revenus augmenter, ce redosage des modes de taxation conduirait à de plus grandes inégalités dans la répartition des revenus. Enfin, les auteurs concluent qu'il faudrait réduire davantage les taux d'imposition de la main-d'œuvre fortement qualifiée, car c'est elle qui subit la plus forte perte économique.

7 Andrea Bassanini et Stefano Scarpetta, "The Driving Forces of Economic Growth: Panel Data Evidence for the OECD Countries", *OECD Economic Studies*, n° 33, 2001.

8 Bernard Fortin et Henri-Paul Rousseau, avec la collab. de Pierre Fortin, *Évaluation économique des options du* Livre blanc sur la fiscalité des particuliers *: une approche d'équilibre général – Rapport remis au ministère des Finances du Québec*, décembre 1984.

❑ La méthode du coût marginal des fonds publics

On s'appuie ici sur l'analyse tirée de l'étude *Les implications des distorsions fiscales sur la réforme fiscale au Québec,* effectuée à la demande de la commission par Jean-François Wen du Département d'économie de l'Université de Calgary, Bev Dahlby de la School of Public Policy de l'Université de Calgary et Ergete Ferede du Département d'économie de l'Université MacEwan.

L'étude est reproduite dans son intégralité dans le volume 5 du présent rapport.

Le coût économique des impôts payés par le secteur privé est en général plus élevé que les recettes fiscales perçues par le gouvernement, en raison de la perte d'efficacité due à l'imposition.

Le coût marginal des fonds publics mesure la perte subie par la société quand un gouvernement perçoit 1 $ additionnel de recettes d'une source fiscale donnée. Ainsi, les impôts comportant un coût marginal des fonds publics plus élevé entraînent des coûts économiques plus élevés pour une société.

Si le coût marginal des fonds publics d'une source de revenu fiscal est plus élevé que le coût marginal des fonds publics d'une autre source de revenu fiscal, une réforme fiscale sans incidence sur les recettes globales réduisant la première source de revenus et augmentant la deuxième peut mener à une amélioration globale du niveau de vie.

Pour bien interpréter les résultats, il faut en comprendre la signification.

En l'absence de pertes d'efficacité, lorsque l'assiette fiscale n'est pas modifiée par la variation du taux d'imposition, une simple augmentation de 10 % du taux d'imposition augmenterait alors les recettes fiscales de 10 %. Dans ce cas, le coût marginal des fonds publics serait égal à un. Autrement dit, dans ce cas, le coût de la perception de 1 $ additionnel de recettes fiscales serait de 1 $ pour la société.

Il y a pertes d'efficacité lorsque les ressources sont réaffectées à des utilisations moins productives. Dans ce cas, le coût marginal des fonds publics sera généralement supérieur à 1.

■ Les résultats de la comparaison interprovinciale

La comparaison interprovinciale du coût marginal des fonds publics réalisée par les chercheurs les amène à tirer les conclusions suivantes.

▪ L'impôt sur le revenu des particuliers

En ce qui concerne l'impôt sur le revenu des particuliers, le coût marginal des fonds publics au Québec est le plus élevé, alors qu'il est le plus bas en Alberta. Les auteurs expliquent ce résultat par le fait que les taux d'imposition du revenu des particuliers au Québec sont plus élevés.

- **L'impôt sur le revenu des sociétés**

En ce qui concerne l'impôt sur le revenu des sociétés, l'assiette de l'impôt sur le revenu des sociétés est plus mobile que les assiettes de l'impôt sur le revenu des particuliers ou de la taxe de vente. Par conséquent, cette assiette fiscale est très sensible aux modifications du taux d'imposition.

Conformément à cette prévision, les résultats obtenus par les auteurs montrent que le coût marginal des fonds publics de l'impôt provincial sur les revenus des sociétés est plus élevé que les estimations correspondantes du coût marginal d'un dollar de fonds publics pour d'autres assiettes fiscales.

— Il varie entre 2,35 $ au Nouveau-Brunswick et 45,33 $ en Alberta.

— Le coût marginal des fonds publics au Québec est de 6,88 $, soit le deuxième plus élevé derrière l'Alberta.

Selon les auteurs, le résultat élevé de 45,33 $ obtenu en Alberta s'expliquerait notamment par l'absence de taxe de vente dans cette province, ainsi que par le poids relativement élevé que l'impôt sur le revenu des sociétés occupe dans le régime fiscal albertain.

Le coût marginal des fonds publics n'est pas calculé pour la Nouvelle-Écosse, Terre-Neuve-et-Labrador, l'Ontario et la Saskatchewan, car dans ces provinces une réduction du taux d'imposition sur les revenus des sociétés augmenterait la valeur actualisée du total des recettes fiscales du gouvernement, plutôt que de la diminuer comme c'est le cas des autres provinces.

Dans ce contexte, le concept de coût marginal des fonds publics ne s'applique pas.

- **Les taxes de vente**

En ce qui concerne les taxes de vente, de manière générale, le coût marginal des fonds publics est beaucoup plus faible, et ce, dans toutes les provinces. L'écart entre les provinces est également beaucoup plus bas, atteignant tout au plus 0,42 $.

Comme l'Alberta n'a pas de taxe provinciale de vente, le coût marginal d'un dollar de fonds publics est égal à 1 $, alors que pour les provinces ayant les taux les plus élevés, le coût marginal se situe autour de 1,40 $.

TABLEAU 8

Coût marginal d'un dollar de fonds publics
(en dollars)

	Coût marginal des fonds publics		
	Impôt sur les bénéfices des sociétés	**Impôt sur le revenu des particuliers**	**Taxe de vente**
Colombie-Britannique	6,38	1,82	1,26
Alberta	45,33	1,44	1,00
Saskatchewan	*	1,86	1,17
Manitoba	2,38	2,15	1,26
Ontario	*	2,71	1,31
Québec	**6,88**	**4,79**	**1,41**
Nouveau-Brunswick	2,35	1,98	1,31
Nouvelle-Écosse	*	2,82	1,42
Île-du-Prince-Édouard	4,84	2,30	1,42
Terre-Neuve-et-Labrador	*	1,69	1,31

* Ne s'applique pas.
Source : Les calculs des auteurs sont fondés sur les valeurs des paramètres dans Bev Dahlby et Ergete Ferede, "The Effects of Tax Rate Changes on Tax Bases and the Marginal Cost of Public Funds for Provincial Governments", *International Tax and Public Finance*, vol. 19, n° 6, 2012, p. 844-883.

Le coût marginal d'utilisation des fonds publics : une revue des études canadiennes sur le sujet

B. Dahlby et E. Federe[1]

À l'aide de données sur les provinces canadiennes sur une période allant de 1972 à 2006, les auteurs comparent le coût marginal des fonds publics pour trois modes d'imposition dans toutes les provinces. Pour le Québec, le coût marginal des fonds publics associé à l'impôt sur le revenu des sociétés serait de 2,51 $, alors qu'il serait de 1,30 $ pour les taxes à la consommation. En matière d'imposition du revenu des particuliers, le coût atteindrait 3,81 $, soit le plus haut taux au Canada.

B. Fortin et G. Lacroix[2]

Dans cette étude, les auteurs ajoutent un élément à l'analyse, soit l'impact de la fiscalité sur les activités d'évitement fiscal et d'évasion fiscale. Leurs résultats suggèrent qu'au Québec, en 1985, le coût marginal des fonds publics associé à une augmentation d'un point de pourcentage des taux provinciaux et fédéraux d'impôt sur le revenu des particuliers se situait entre 1,39 $ et 1,53 $.

B. Dahlby[3]

Cette étude examine également le coût marginal des fonds publics de l'impôt sur le revenu des particuliers sous diverses hypothèses quant à l'élasticité de l'offre de travail et conclut que le coût marginal des fonds publics associés à cet impôt varierait de 1,40 $ en Alberta à 1,99 $ au Québec.

W. Thirsk et J. Moore[4]

Dans cette étude, les auteurs évaluent le coût marginal des fonds publics de l'impôt sur le revenu des particuliers sous diverses hypothèses quant à l'élasticité de l'offre de travail. Leurs résultats suggèrent que le coût marginal des fonds publics associés à cet impôt se situerait entre 1,30 $ et 1,43 $.

H. F. Campbell[5]

Cet auteur est l'un des premiers à tenter de quantifier le coût économique dû à l'imposition au Canada. Il indique que l'imposition des marchandises est d'environ 1,25.

1 Bev Dahlby et Ergele Federe, "The Effects of Tax Rate Changes on Tax Bases and the Marginal Cost of Public Funds for Provincial Governments", *International Tax and Public Finance*, vol. 19, n° 6, 2012, p. 844-883.
2 Bernard Fortin et Guy Lacroix, "Labor Supply, Tax Evasion, and the Marginal Cost of Public Funds: an Empirical Investigation", *Journal of Public Economics*, 1994.
3 Bev Dahlby, "The Distortionary Effect of Rising Taxes", dans William B. Robson et William M. Scarth, *Deficit Reduction: What Pain? What Gain?*, Institut C. D. Howe, 1994.
4 Wayne Thirsk et Jeff Moore, "The Social Cost of Canadian Labour Taxes", Canadian Tax Journal, vol. 39, no 3, 1991, p. 554-566.
5 Harry F. Campbell, "Deadweight Loss and Commodity Taxation in Canada", *Canadian Journal of Economics*, vol. 8, n° 3, 1975, p. 441-447.

3. L'INTERVENTION GOUVERNEMENTALE PAR LES DÉPENSES FISCALES

Il existe plusieurs définitions du concept de dépenses fiscales.

Selon le ministère des Finances du Québec, le concept de dépenses fiscales renvoie à « des choix de politique par lesquels le gouvernement accepte de se priver d'une partie de ses revenus fiscaux pour atteindre ses objectifs[44] ». Plus précisément, le ministère des Finances souligne que les dépenses fiscales constituent donc des exceptions par rapport à une norme ou à une référence que l'on définit comme le régime fiscal de base.

Toute mesure visant à conférer un allégement fiscal qui s'écarte de ce régime de base constitue une dépense fiscale. Ainsi, pour établir les dépenses fiscales, il faut tout d'abord définir en quoi consiste le régime fiscal de base[45].

Le ministère souligne que « les mesures fiscales peuvent être interprétées de diverses façons et, selon les perceptions, les avis peuvent diverger quant aux éléments à inclure dans le régime fiscal de base [...] l'exercice comporte en partie un caractère subjectif[46] ».

La commission privilégie une définition large des dépenses fiscales. La commission entend par « dépenses fiscales » toutes les mesures introduites dans les lois fiscales afin d'alléger la charge fiscale des contribuables, et ayant donc pour effet de réduire les recettes fiscales du gouvernement.

❑ Les avantages et les inconvénients respectifs des dépenses fiscales et des dépenses budgétaires

Dans certaines situations, les conditions d'octroi de l'aide font partie des informations déjà recensées à des fins fiscales. C'est le cas par exemple du revenu.

Parfois, il est aussi administrativement plus facile d'offrir l'aide par la fiscalité. C'est le cas notamment de l'aide gouvernementale pour frais de garde.

Dans d'autres situations, l'enveloppe ouverte lors de l'intervention par la dépense fiscale peut constituer un avantage pour le contribuable par rapport à l'enveloppe fermée lors du recours à la dépense budgétaire.

— Lorsqu'un programme budgétaire a une enveloppe financière limitée, il se peut que les demandes de fin d'année ne puissent obtenir l'aide même si elles se qualifient, car l'aide est épuisée. Dans un tel contexte, l'aide fiscale favorise la prévisibilité pour les contribuables.

— À l'inverse cependant, pour le gouvernement, l'aide budgétaire permet un meilleur contrôle des coûts en définissant l'enveloppe disponible.

---

44 MINISTÈRE DES FINANCES DU QUÉBEC, *Dépenses fiscales – Édition 2013*, mars 2014, p. A.3.

45 *Ibid.*, p. A.4.

46 *Loc. cit.*

Certains soulignent également que l'arbitraire et les choix politiques sont plus fréquents dans le cas de programmes budgétaires, alors que les règles des dépenses fiscales apparaissent plus universelles.

Il est vrai que dans certaines situations, l'aspect automatique de l'admissibilité à une dépense fiscale dès lors que le contribuable respecte les critères d'admissibilité rend l'exercice plus clair. Par contre, dans d'autres situations, il peut y avoir des avantages à octroyer l'aide gouvernementale sur la base des meilleurs projets.

■ De faux avantages

D'autres voient certains avantages à privilégier le recours aux dépenses fiscales.

L'utilisation des dépenses fiscales nécessite une moins grande surveillance gouvernementale.

Le recours aux dépenses fiscales, sauf lorsqu'il s'agit de crédits d'impôt remboursables, n'est pas comptabilisé dans les dépenses publiques apparaissant au budget de l'État.

Le ministre responsable doit défendre son enveloppe budgétaire lors des arbitrages du gouvernement, alors que les mesures fiscales font moins souvent l'objet d'arbitrage.

Or, du point de vue de la saine gestion des fonds publics, ces trois éléments ne constituent pas de véritables avantages militant en faveur des dépenses fiscales.

❑ Le choix de recourir aux dépenses fiscales

Le professeur Kesselman a défini de nombreux domaines où les dépenses fiscales possèdent des avantages, par comparaison avec les programmes de dépenses directes[47]. Il souligne que la plupart des dépenses fiscales visant les sociétés en général seraient plus appropriées que les dépenses budgétaires[48].

On comprend donc que si la fiscalité est d'application générale, elle est moins dommageable pour les mécanismes de marché que l'aide budgétaire. Par contre, dans le cas des aides régionales aux sociétés, il est d'avis que les dépenses budgétaires seraient plus appropriées[49].

En ce qui concerne l'aide destinée aux particuliers, en lien avec la notion d'équité horizontale, Kesselman souligne qu'elle se prête habituellement mieux aux dépenses fiscales. Par contre, à ses yeux, les aides destinées aux particuliers visant un objectif de redistribution devraient prendre la forme de programmes de dépenses budgétaires.

---

47 Jonathan R. KESSELMAN, "Direct Expenditures Versus Tax Expenditures for Economic and Social Policy", *The Seventh John Deutsch Roundtable on Economic Policy*, Queen's University, Ontario, 1988.

48 *Ibid.*, p. 410.

49 *Ibid.*, p. 409-410.

❑ Les dépenses fiscales sont en croissance, en nombre comme en coût

Dans chacune des principales assiettes fiscales, le nombre de dépenses fiscales est en croissance.

— Dans le cas de l'impôt sur le revenu des particuliers, leur nombre est passé de 107 en 1992 à plus de 160 en 2013.

— Pour ce qui est des taxes à la consommation, le nombre a crû de 43 en 1995 à 48 en 2013.

— Du côté des impôts des sociétés, l'augmentation a été de 45 en 1991 à près de 90 en 2013.

Leur coût augmente également.

— Le coût des dépenses fiscales liées à l'impôt sur le revenu des particuliers est passé de 11,3 milliards de dollars en 2008 à 15,3 milliards de dollars en 2013.

— Pour les taxes à la consommation, le coût des dépenses fiscales est passé de 3,8 milliards de dollars en 2008 à 5,4 milliards de dollars en 2013.

— Pour les impôts des sociétés, le coût des dépenses fiscales est resté stable autour de 3,2 milliards de dollars.

TABLEAU 9

Coût de certaines dépenses fiscales – 2013[1]

(en millions de dollars)

Impôt des particuliers	
– Crédit d'impôt remboursable pour le soutien aux enfants[2]	2 222
– Régime enregistré d'épargne-retraite[3]	2 108
– Régime de pension agréé[3]	1 771
– Crédit d'impôt remboursable pour la solidarité	1 721
– Non-imposition du gain en capital sur les résidences principales	1 175
– Inclusion partielle des gains en capital	739
– Déduction pour les travailleurs	688
– Crédit d'impôt pour frais médicaux	674
– Crédit d'impôt remboursable pour frais de garde d'enfants	557
– Crédit d'impôt remboursable attribuant une prime au travail[4]	331
– Crédit d'impôt remboursable pour maintien à domicile des aînés	312
– Crédit d'impôt pour dons	217
– Crédit d'impôt en raison de l'âge	211
– Crédit d'impôt pour revenus de retraite	195
– Fractionnement des revenus de retraite entre conjoints	129
– Autres	2 288
Sous-total – Impôt des particuliers	**15 338**
Impôts des sociétés	
– Crédits d'impôt pour la recherche scientifique et le développement expérimental	792
– Taux réduit d'imposition pour les petites entreprises	578
– Inclusion partielle des gains en capital	361
– Crédit d'impôt pour le développement des affaires électroniques	293
– Crédit d'impôt à l'investissement relatif au matériel de fabrication et de transformation	142
– Crédit d'impôt pour la production de titres multimédias	135
– Crédit d'impôt relatif aux ressources	130
– Crédit d'impôt pour la production cinématographique ou télévisuelle québécoise	125
– Autres	675
Sous-total – Impôts des sociétés	**3 231**
Taxes à la consommation	
– Détaxation des produits alimentaires de base	1 684
– Exonération des loyers résidentiels	611
– Exemption à l'égard de l'assurance individuelle de personnes	392
– Détaxation des médicaments sur ordonnance	351
– Exonération des services de santé	296
– Exonération des services financiers	148
– Autres	1 874
Sous-total – Taxes à la consommation	**5 356**
TOTAL	**23 925**

(1) Sont comprises les mesures fiscales annoncées en date du 31 octobre 2013.
(2) Est inclus le supplément pour enfant handicapé.
(3) Sont incluses la déduction des cotisations et la non-imposition du revenu de placement, diminuées de l'imposition des retraits.
(4) Sont compris la prime au travail adaptée aux personnes présentant des contraintes sévères à l'emploi et le supplément pour les prestataires de longue durée quittant l'aide financière de dernier recours ou le programme Alternative jeunesse.

Source : Ministère des Finances du Québec, *Dépenses fiscales – Édition 2013*, mars 2014.

4. L'ÉVALUATION DES RETOMBÉES ÉCONOMIQUES ET FISCALES

Dans le cadre des travaux de la commission, plusieurs organisations ont présenté des études de retombées économiques et fiscales pour évaluer la rentabilité des crédits d'impôt offerts par le gouvernement afin d'encourager divers secteurs de l'économie québécoise. Certaines études externes demandées par la commission comprenaient ou citaient ce genre d'études de retombées.

Plusieurs de ces études de retombées portaient sur les mêmes secteurs ou industries, mais donnaient des résultats parfois très différents selon les auteurs et les hypothèses sous-jacentes.

Les résultats répertoriés pour l'évaluation de ces crédits d'impôt illustrent bien la problématique de l'évaluation des retombées économiques.

❑ Un exemple

Par exemple, pour l'évaluation du crédit d'impôt pour le développement des affaires électroniques, le ratio de rentabilité fiscale, soit le rapport des rentrées fiscales sur le coût de la mesure, varie entre 1,16 $ et 1,89 $.

TABLEAU 10

Sommaire des évaluations de retombées fiscales pour le Québec du crédit d'impôt pour le développement des affaires électroniques
(en millions de dollars, sauf indication contraire)

	Direct	Indirect	Induit	Para-fiscalité	Total	Coût de l'aide	Impact net	Ratio	Ratio sans effet induit
TECHNO Montréal	n/d	n/d	n/d	n/d	553	293 en 2013	260	1,89 $	n/d
Montréal International[1]	125	35	66	199	425	233 en 2010	192	1,82 $	1,54 $
E&B Data	316	83	—	—	399	288 en 2011	111	1,39 $	1,39 $
MFQ[2]	268	73	—	—	341	293 en 2013	48	1,16 $	1,16 $

(1) Retombées évaluées sur la base des emplois admissibles au crédit d'impôt pour le développement des affaires électroniques excluant l'impôt sur le revenu des sociétés.
(2) Retombées évaluées sur la base de 21 919 emplois admissibles au crédit d'impôt pour le développement des affaires électronique.

4.1 Une mise au point méthodologique

La commission a souhaité faire une mise au point quant à la méthodologie générale devant être utilisée pour réaliser ce genre d'études.

Il faut souligner la grande sensibilité des résultats aux hypothèses posées pour évaluer ces retombées. La plupart des études font appel à l'Institut de la statistique du Québec pour évaluer les retombées économiques et fiscales des crédits d'impôt. L'Institut de la statistique du Québec s'appuie sur le modèle intersectoriel du Québec pour faire de telles évaluations et son rôle dans le processus d'évaluation doit être précisé.

❑ Le modèle intersectoriel

Pour bien circonscrire la portée de ces études, il faut faire une description sommaire de la méthodologie qui doit être utilisée.

Il importe d'abord de mentionner que les retombées simulées par le modèle intersectoriel ne se substituent pas à une analyse de marché, à une analyse de rentabilité ou encore à une analyse coûts-bénéfices, même si les résultats de l'analyse des retombées peuvent constituer un complément utile à ces analyses.

De manière générale, le modèle intersectoriel permet de simuler les effets des dépenses de fonctionnement, d'investissement, ou de consommation courante sur l'économie.

Dans le cas qui nous préoccupe, soit l'analyse de retombées économiques et fiscales, le modèle permet de simuler les effets de la mise en place d'un crédit d'impôt sur l'économie du Québec et sur les finances du gouvernement.

Le modèle intersectoriel du Québec est l'outil le plus fréquemment utilisé pour calculer les effets directs et indirects d'une activité économique au Québec. Ce modèle est une représentation simplifiée du fonctionnement de l'économie québécoise. Il décrit les relations d'échange qui existent entre les différents secteurs ou industries de l'économie québécoise.

C'est un outil reposant sur des hypothèses devant être bien comprises pour pouvoir interpréter les résultats de manière adéquate.

■ Les effets directs, indirects et induits

Les économistes définissent trois types d'effets d'une activité économique : les effets directs, indirects et induits.

▪ Les effets directs

Les effets directs mesurent la valeur ajoutée à l'économie, directement attribuée à une industrie, à travers les salaires, ainsi que la rémunération des autres facteurs de production. Le concept de valeur ajoutée s'explique aisément et est au cœur de l'évaluation des retombées économiques et fiscales.

À titre d'illustration, on peut prendre comme exemple l'industrie de l'assemblage des automobiles. Au début de la chaîne de production, toutes les pièces arrivent séparément à l'usine d'assemblage. À la fin du processus, les automobiles sont prêtes à être livrées aux consommateurs. De manière simplifiée, la valeur ajoutée est la valeur qui a été créée en prenant toutes les pièces et en les assemblant pour construire les automobiles.

La valeur ajoutée est donc essentiellement la différence entre les revenus tirés de la vente de l'automobile et le coût de chacune des pièces prises individuellement.

▪ Les effets indirects

Les effets indirects représentent la valeur ajoutée produite sur les autres industries à travers les revenus et les salaires payés par les fournisseurs pour assurer la production des biens et les services demandés.

Dans l'exemple d'assemblage d'automobiles, les impacts indirects viennent de la valeur ajoutée créée, par exemple, par la production de l'électricité nécessaire à l'assemblage des automobiles ou par la production des pièces d'automobiles elles-mêmes.

▪ Les effets induits

En plus des effets directs et indirects, les économistes définissent également les effets induits.

Les effets induits proviennent notamment des dépenses réalisées à partir des rémunérations versées aux travailleurs dont la rémunération dépend de près ou de loin de l'activité pour laquelle on calcule les retombées économiques et fiscales. Le modèle intersectoriel ne tient pas compte ou ne calcule pas les effets induits.

L'évaluation des effets induits nécessite une très bonne connaissance de la structure de l'économie locale où se déroulent les activités observées et du comportement des consommateurs. Par exemple, dans le cas des dépenses réalisées à partir des salaires versés aux travailleurs, il faut s'assurer de bien déterminer le montant initial de l'impact induit que l'on veut calculer. On devra poser des hypothèses sur l'épargne des travailleurs, ou sur les revenus de transferts reçus si le travailleur n'avait pas reçu le salaire versé.

Ces réalités échappent au modèle intersectoriel, et peuvent même échapper à certains modèles fermés sur la consommation des ménages qui ne prennent pas en considération tous les scénarios possibles. C'est pourquoi les effets induits ne devraient pas être inclus dans les analyses de retombées.

■ Les recettes fiscales et parafiscales

Il est important de mentionner que le modèle intersectoriel permet d'évaluer, en plus des salaires et des revenus produits directement et indirectement, les revenus du gouvernement du Québec et du Canada notamment en termes d'impôts directs sur les salaires et les traitements, les taxes de vente et les taxes spécifiques. Il s'agit des retombées fiscales.

Le modèle intersectoriel indique les sommes qui vont à la parafiscalité québécoise (Régime de rentes du Québec, cotisations à la CSST, Fonds des services de santé, Régime québécois d'assurance parentale) et fédérale (assurance-emploi).

Toutefois, comme ces programmes sont en général utilisés pour recevoir des prestations ou des indemnités, un peu comme un programme d'assurance, les sommes recueillies par la parafiscalité ne doivent pas être intégrées dans les retombées fiscales d'un projet, d'une dépense dans l'économie ou d'un crédit d'impôt.

❑ La qualité des études limitée par la qualité des informations soumises

La qualité des études de retombées économiques repose essentiellement sur les informations soumises à l'Institut de la statistique du Québec.

Le rôle de l'Institut de la statistique du Québec consiste à l'exploitation du modèle intersectoriel à partir des données de l'évaluation des effets des crédits d'impôt sur l'économie québécoise, tels qu'estimés par l'organisation demandant l'évaluation.

■ Le cas des crédits d'impôt

Le ratio des bénéfices sur les coûts détermine un ratio de rentabilité économique et fiscale.

Dans le cas de l'analyse d'un crédit d'impôt, un ratio de rentabilité fiscale supérieur à 1 signifie que les recettes fiscales produites par le crédit d'impôt sont supérieures aux coûts du crédit d'impôt pour le gouvernement.

De la même façon, un ratio de rentabilité fiscale inférieur à 1 signifie que les recettes fiscales produites par le crédit d'impôt sont inférieures aux coûts du crédit d'impôt pour le gouvernement.

■ Les difficultés

Une difficulté importante rencontrée lors de la réalisation d'études de retombées économiques d'un crédit d'impôt est de déterminer les emplois créés ou les investissements réalisés en présence du crédit et en son absence. En effet, dans le cas de la mise en place d'un crédit d'impôt pour aider un secteur ou une industrie à créer des emplois, il faut bien comprendre le comportement de l'industrie à l'égard de la mise en place du crédit. Certaines analyses statistiques ou des enquêtes auprès des entreprises permettent d'isoler l'effet d'un crédit d'impôt.

Une autre difficulté importante rencontrée lors de la réalisation d'études de retombées économiques et fiscales est d'évaluer les effets immédiats sur l'économie du Québec d'un stimulus.

■ Le coût d'opportunité des travailleurs

Certaines hypothèses doivent donc être précisées dès le départ.

Par exemple, si un secteur engage davantage de travailleurs à la suite de la mise en place d'un crédit d'impôt, il est important de connaître le coût d'opportunité de ces travailleurs pour évaluer les réelles retombées économiques et fiscales de ces nouveaux emplois dans le secteur sur l'économie.

Pour bien illustrer ce phénomène, il suffit de comprendre que si le travailleur était au chômage, c'est un gain net pour l'économie, car le coût d'opportunité du travailleur est nul.

— Par contre, si cette personne travaillait pour un autre employeur, le coût d'opportunité n'est pas nul. Si le travailleur gagne 75 000 $ dans l'emploi créé par le crédit d'impôt et qu'il en gagnait 50 000 $ (le salaire alternatif) dans son ancien emploi, le gain pour le travailleur et l'économie québécoise est de 25 000 $.

— Par ailleurs, si l'emploi libéré est maintenant occupé par un chômeur, le gain net pour la société est de 75 000 $.

Il est donc important de comprendre que plus le taux de chômage est élevé ou que la main-d'œuvre est disponible dans un secteur, plus le coût d'opportunité est faible et plus les gains sont élevés.

À l'inverse, lorsque le taux de chômage est faible et qu'il y a rareté de main-d'œuvre dans un secteur ou une industrie, le coût d'opportunité risque d'être élevé.

Même si l'analyse des retombées économiques et fiscales actuelles d'un crédit d'impôt montre que les bénéfices sont supérieurs aux coûts, cela ne signifie pas automatiquement que le bénéfice marginal net de bonifier un crédit d'impôt sera positif.

Par exemple, si actuellement il y a une forte pénurie de main-d'œuvre dans le secteur, les bénéfices marginaux de la bonification d'un crédit d'impôt peuvent être très faibles parce que le coût d'opportunité de la main-d'œuvre sera très élevé et pourrait effacer la très grande majorité des bénéfices marginaux.

Il est évident que, selon les hypothèses posées dès le départ sur certains paramètres, les retombées économiques et fiscales peuvent être très différentes.

L'interprétation des résultats

Il est très important de considérer ces éléments avant de conclure sur les retombées économiques et fiscales.

Afin de mesurer la sensibilité de la prise en compte du coût d'opportunité des travailleurs dans les études de retombées économiques, les trois méthodologies suivantes ont été appliquées pour évaluer un choc fictif sur l'économie d'une nouvelle dépense d'exploitation récurrente de 20 millions de dollars par année dans le secteur de l'édition de logiciel.

- **La méthodologie classique**

On ne tient pas compte du coût d'opportunité du travailleur.

- **La méthodologie du salaire alternatif**

Cette méthode considère que les employés qui occupent les nouveaux emplois occupaient déjà un emploi et que les emplois libérés ne sont pas comblés. On suppose dans cet exemple qu'ils gagnaient en moyenne 50 % de leur nouveau salaire.

- **La méthodologie du retour à l'équilibre du marché du travail**

Cette méthode considère que les emplois libérés par la création des nouveaux emplois ne sont pas tous comblés immédiatement.

Par exemple, la création de 100 nouveaux emplois permet à 25 chômeurs, finissants et nouveaux arrivants de trouver un emploi. Les 75 autres emplois sont alors comblés par des travailleurs qui changent d'emploi, libérant ainsi 75 nouveaux emplois qui ne sont pas comblés immédiatement. Une telle situation engendre une succession de pénuries de travailleurs à court terme, le temps que le marché du travail retrouve son équilibre.

- **Les retombées économiques**

À terme, les trois méthodologies permettent d'estimer que ce projet permettrait de soutenir 100 emplois directs dont le salaire moyen serait de près de 72 000 $. De plus, ces activités permettraient de créer ou maintenir 53 emplois indirects auprès des fournisseurs de cette industrie.

- **Les retombées fiscales**

L'analyse de sensibilité montre que le coût d'opportunité joue un rôle important dans l'évaluation des retombées fiscales.

La méthodologie du salaire alternatif présente une diminution de l'impact fiscal de 20,5 % par rapport à la méthodologie classique. Cette méthodologie moins intuitive ne tient pas compte des effets de transition sur le marché du travail.

La méthodologie tenant compte du rééquilibrage du marché du travail aboutit plutôt, sur la même période, à un écart de 9,1 % par rapport à la méthodologie classique. Cette approche qui reproduit la dynamique du marché du travail propose des résultats plus réalistes sur une longue période. Par ailleurs, les retombées fiscales annuelles sont moins importantes au début de la période qu'à la fin.

TABLEAU 11

Retombées fiscales selon trois méthodologies, nouvelle dépense d'exploitation récurrente de 20 millions de dollars par année dans le secteur de l'édition de logiciel, total 10 ans
(en millions de dollars, sauf indication contraire)

	Classique	Salaire alternatif	Retour à l'équilibre du marché du travail
Retombées fiscales directes	16,5	12,5	14,7
Retombées fiscales indirectes	5,4	4,9	5,2
TOTAL	**21,9**	**17,4**	**19,9**
Écart par rapport au scénario classique		−20,5 %	−9,1 %
Coût de l'aide[1]	17,3	17,3	17,3
Ratio de rentabilité fiscale	1,27	1,01	1,15

(1) Le coût de l'aide associée à cette activité, soit le crédit d'impôt pour le développement des affaires électroniques, est estimé à 1,7 million de dollars par année.

TABLEAU 12

Aides fiscales aux entreprises – Sommaire des études portant sur l'évaluation des retombées fiscales[1]

Aide fiscale	Auteur	Retombées	Ratio bénéfice / coût	Étendue de l'analyse
R-D	TechnoMontréal	Directes, indirectes et induites	2,22	Secteur des TIC
	Écotech Québec	Directes et induites	1,55	Secteur des technologies propres
CDAE	E&B Data	Directes et indirectes	1,39	Emplois admissibles
	Mtl international	Directes, indirectes, induites et parafiscalité	1,82	Emplois admissibles
	TechnoMontréal	Directes, indirectes, induites et parafiscalité	1,89	Emplois admissibles
	Ministère des Finances	Directes et indirectes	1,16	Emplois admissibles
Titres multimédias	KPMG	Directes, indirectes et induites (partielles)	1,07	Emplois – Secteur jeux vidéo
	E&B Data	Directes et indirectes	1,41	Emplois – Secteur jeux vidéo
	Ministère des Finances	Directes et indirectes	1,01	Emplois admissibles
Production cinématographique et télévisuelle	AQPM[2]	Directes, indirectes et parafiscalité	0,58	Emplois admissibles
	Technicolor	Directes, indirectes et parafiscalité	1,90	Technicolor – Activités de postproduction
Services de production cinématographique	PwC[2]	Directes, indirectes et induites	0,61	Contrats d'effets spéciaux et visuels
	Technicolor	Directes, indirectes et parafiscalité	0,54	Technicolor – Effets visuels
	Ministère des Finances	Directes et indirectes	0,36	Activités de tournage
Enregistrements sonores et production de spectacles	ADISQ[2]	Directes, indirectes et parafiscalité	2,84[3]	Dépenses totales d'exploitation
Doublages	ANDP[2]	Directes et induites (partielles)	1,65	Emplois admissibles
	Technicolor	Directes, indirectes et parafiscalité	2,75	Technicolor – Activités de doublage
Centres financiers internationaux	KPMG	Directes (impôt des particuliers uniquement), indirectes et induites	0,58	Emplois admissibles
Fonds fiscalisés	IREC[2]	Directes, indirectes, induites et parafiscalité	1,77	Fondaction[4]
	KPMG – Régional Data	Directes, indirectes, induites et parafiscalité	2,50	FSTQ[5]
	EcoTec Consultants	Directes, indirectes et induites	1,60	CRCD[6]

(1) Les études réalisées ne prennent pas en compte la réduction de 20 % des taux des crédits d'impôt annoncés lors du budget 2014-2015.
(2) Association nationale des doubleurs professionnels (ANDP), Association québécoise de l'industrie du disque, du spectacle et de la vidéo (ADISQ), Association québécoise de la production médiatique (AQPM), Bureau du cinéma et de la télévision du Québec (BCTQ), Institut de recherche en économie contemporaine (IREC) et PricewaterhouseCoopers (PwC).
(3) Le ratio a été déterminé à partir des retombées fiscales et du montant total d'aide publique québécoise (fiscale et budgétaire) estimés par l'organisme.
(4) Rapport déposé en 2014 pour les activités du Fonds réalisées en 2013-2014.
(5) Rapport déposé en 2010 pour les activités du Fonds réalisées en 2009.
(6) Rapport déposé en 2011 pour les activités du Fonds réalisées en 2010.

5. LES EFFETS DE LA CONCURRENCE FISCALE

Une juridiction peut faire concurrence à une autre juridiction sur le plan de la fiscalité. À cette fin, elle peut réduire son assiette fiscale ou son taux d'imposition.

5.1 Une concurrence fiscale parfois justifiée, mais parfois dommageable

L'objectif principal de cette concurrence fiscale est d'attirer sur un territoire donné des actifs, des activités ou la rémunération associée à la prise de risque, cela parce que chacun de ces éléments est une source de valeur ajoutée.

❑ Une question de coûts et de bénéfices

Du point de vue de la juridiction prenant part à ce type de concurrence, il s'agit d'une analyse coûts-bénéfices : cette action a des coûts publics et privés et des avantages publics et privés.

La concurrence fiscale se justifie alors, du point de vue de cette juridiction, si la somme des coûts publics et privés est inférieure à la somme des avantages publics et privés.

■ Des effets positifs de la concurrence fiscale

Du point de vue de la souveraineté des juridictions et de la diversité des préférences, la concurrence fiscale comporte trois aspects positifs. Elle permet :

— d'adapter l'action publique aux préférences des populations;

— d'encourager chaque juridiction à atteindre la plus grande efficacité possible, afin de ne pas perdre ses sources de valeur ajoutée (les actifs, les activités et les risques) se trouvant sur son territoire;

— de développer un avantage comparatif qui n'existait pas auparavant et d'accroître la productivité d'un secteur, de manière à ce que l'allégement fiscal ne soit plus nécessaire par la suite.

■ Des effets négatifs de la concurrence fiscale

La concurrence fiscale comporte cependant un aspect négatif.

Les juridictions réagissent les unes aux autres. Lorsqu'une juridiction adopte une stratégie de réduction de son assiette ou de son taux d'imposition, les autres sont encouragées à en faire plus. Lorsqu'il se produit une surenchère entre les juridictions, toutes les juridictions réduisent considérablement leurs recettes fiscales et, par voie de conséquence, leurs dépenses publiques et leurs transferts.

Certains ont qualifié ce phénomène de « nivellement par le bas ». Ainsi, toutes les juridictions peuvent être globalement perdantes.

❑ La « concurrence fiscale dommageable » – une perspective de l'OCDE

Outre la question de l'insuffisance des dépenses publiques et des transferts, il existe également un autre problème lié à la concurrence fiscale, connu sous le nom de « concurrence fiscale dommageable ». Ce problème provient des juridictions établissant une loi du silence impénétrable, favorisant ainsi la fraude fiscale. Ce problème a conduit l'OCDE à favoriser la conclusion d'accords d'échanges de renseignements avec certains pays, dont quelques-uns ont parfois été qualifiés de « paradis fiscaux ».

5.2 Le cas du Québec

Le Québec a mis en place un certain nombre de mesures fiscales visant à favoriser le développement de certains secteurs d'activité.

Certaines de ces mesures ont connu beaucoup de succès et ont attiré plusieurs entreprises importantes dans des domaines de pointe. Ces domaines de pointe sont reconnus pour offrir de très bons salaires dans des secteurs prestigieux.

Les mesures québécoises ont fait l'admiration et l'envie d'autres juridictions. C'est, par exemple, le cas du domaine de la production de titres multimédias.

❑ La réponse des autres juridictions et les risques de délocalisation

Les autres juridictions ont donc répondu et elles ont offert autant, sinon plus. La dynamique de la concurrence fiscale dans ces domaines de pointe est désormais évidente.

En raison de cette concurrence, le Québec se retrouve dans une situation où il doit maintenant verser à plusieurs sociétés, sur une base pratiquement permanente, des crédits d'impôt supérieurs à leur impôt à payer afin de les garder sur son territoire.

Dans cette situation, toute réduction de ces avantages consentis fait planer le risque, réel ou non, de fermeture ou de délocalisation de ces sociétés, avec les pertes d'emplois qui en découlent.

5.3 L'évaluation des conséquences

La capacité des sociétés de se délocaliser d'une manière qui leur soit avantageuse dépend de manière critique de l'existence d'avantages similaires ou supérieurs dans des juridictions se trouvant ailleurs au Canada ou dans le monde.

La fiscalité avantageuse accordée par les juridictions peut avoir comme objectif de tenir compte d'externalités ou d'économies d'échelle ou d'autres situations particulières.

Cependant, la justification de cette fiscalité avantageuse n'ayant aucun autre objectif que d'attirer des actifs, des fonctions et des risques qui se trouvaient auparavant à l'étranger pourrait s'inscrire entièrement dans la problématique de la concurrence fiscale.

Lorsque c'est le cas, le seul effet de cette fiscalité avantageuse est de fausser les prix relatifs et de provoquer une allocation internationale des ressources inefficace. Dans ces cas, toutes les juridictions participant à cette concurrence fiscale gaspillent conjointement leurs fonds publics.

❑ Les réflexions internationales

Les conséquences souvent négatives de la concurrence fiscale internationale préoccupent de plus en plus de pays, et les études et les rencontres internationales sur le sujet se multiplient.

La commission a profité de la présence de la fiscaliste Brigitte Alepin à une conférence privée tenue à Londres sous le titre *The Impact of Globalisation on Taxation* pour obtenir un aperçu des réflexions et des propos les plus courants à l'heure actuelle sur le sujet.

Son résumé des conférences données et des discussions tenues lors de cet événement est reproduit dans le volume 5 du présent rapport.

CINQUIÈME PARTIE :
LES PRINCIPALES CARACTÉRISTIQUES DE L'IMPÔT SUR LE REVENU DES PARTICULIERS

Le cinquième thème abordé par la commission est celui des principales caractéristiques de l'impôt sur le revenu des particuliers.

On abordera successivement :

— le poids des impôts sur le revenu des particuliers;

— la répartition des contribuables selon la tranche de revenu;

— le taux marginal supérieur d'imposition;

— les contribuables non imposables;

— l'évolution du revenu disponible;

— l'utilisation de l'aide fiscale pour l'épargne-retraite;

— le traitement préférentiel des gains en capital;

— la problématique des taux marginaux implicites d'imposition.

1. LE POIDS DES IMPÔTS SUR LE REVENU DES PARTICULIERS

Le Québec est l'un des endroits où le poids des impôts sur le revenu des particuliers est le plus élevé en proportion du PIB.

L'impôt sur le revenu des particuliers fédéral et provincial représente 13,0 % du PIB.

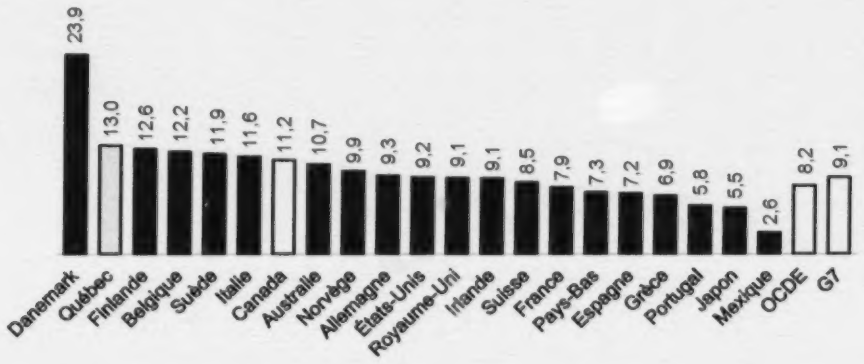
❑ Un écart considérable par rapport aux pays de l'OCDE

L'écart est considérable en comparaison du poids moyen observé dans les pays de l'OCDE. Le Québec devance même trois pays scandinaves, soit la Finlande, la Suède et la Norvège.

Le Québec est par contre dépassé par le Danemark, où les impôts sur le revenu des particuliers représentent respectivement 23,9 % du PIB.

GRAPHIQUE 8

Importance des impôts sur le revenu des particuliers – 2012
(en pourcentage du PIB)



Sources : OCDE, entrepôt de données au 30 janvier 2015, et Institut de la statistique du Québec, Comptes économiques des revenus et dépenses du Québec (Édition 2014).

2. LA RÉPARTITION DES CONTRIBUABLES SELON LA TRANCHE DE REVENU

En 2011, le Québec comptait 6,4 millions de contribuables à l'impôt sur le revenu des particuliers.

— Un total de 309 649 contribuables avaient un revenu total de 100 000 $ ou plus, ce qui correspond à 4,8 % des contribuables. Ces contribuables ont versé 35,9 % des impôts totaux.

— Un total de 112 475 contribuables avaient un revenu de 150 000 $ ou plus. Ces contribuables représentaient 1,7 % de l'ensemble des contribuables, mais avaient acquitté 22,4 % des impôts perçus au Québec.

— Un total de 41 408 contribuables (0,6 %) avaient un revenu de 250 000 $ ou plus en 2011. Ils avaient contribué pour 14,0 % aux impôts payés.

— Un total de 2 815 contribuables avaient un revenu de 1 000 000 $ ou plus. Ces contribuables représentaient moins de 0,1 % de l'ensemble des contribuables et avaient contribué pour 3,8 % des impôts totaux.

TABLEAU 13

Répartition des contribuables selon la tranche de revenu total – 2011

	Ensemble des contribuables		Contribuables imposables		
	Nombre	En %	Impôt à payer (en M$)	En %	Impôt moyen (en $)
Moins de 50 000 $	4 860 711	75,5	5 535	23,4	2 198
50 000 $ à 100 000 $	1 269 699	19,7	9 604	40,6	7 627
100 000 $ à 150 000 $	197 374	3,1	3 219	13,6	35 446
150 000 $ à 200 000 $	49 525	0,8	1 248	5,3	25 540
200 000 $ à 250 000 $	21 342	0,3	730	3,1	34 633
250 000 $ à 500 000 $	30 195	0,5	1 590	6,7	53 198
500 000 $ à 1 000 000 $	8 398	0,1	810	3,4	97 146
1 000 000 $ ou plus	2 815	0,0	907	3,8	324 878
TOTAL	**6 440 059**	**100,0**	**23 642**	**100,0**	**5 789**

Sources : Revenu Québec et ministère des Finances du Québec.

3. LE TAUX MARGINAL SUPÉRIEUR D'IMPOSITION

Au Québec, le taux marginal supérieur d'imposition atteint 50 %, en tenant compte de la fiscalité fédérale.

❑ Une comparaison internationale

Le taux marginal supérieur moyen des pays de l'OCDE se situait à 43,3 % en 2013. Avec un taux de 50 %, le Québec se classe au-dessus de la moyenne des pays de l'OCDE.

Parmi les 34 pays de l'OCDE, le taux marginal supérieur varie de 15 % en République tchèque à 56,7 % en Suède.

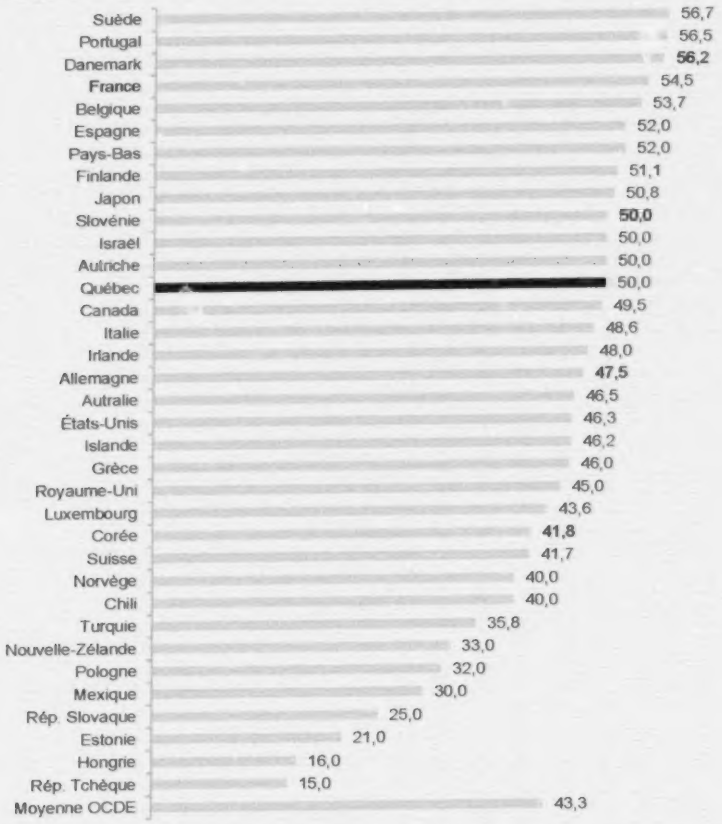
Seuls neuf pays ont un taux supérieur à 50 %.

Entre 2000 et 2013, le taux marginal supérieur moyen des pays de l'OCDE est passé de 46,5 % à 43,3 %, soit une diminution de 3,3 points de pourcentage.

Durant la même période, le taux marginal supérieur au Québec est passé de 50,7 % à 50,0 %.

GRAPHIQUE 9

Taux marginal maximal dans les pays de l'OCDE – 2013



Sources : OCDE et ministère des Finances du Québec.

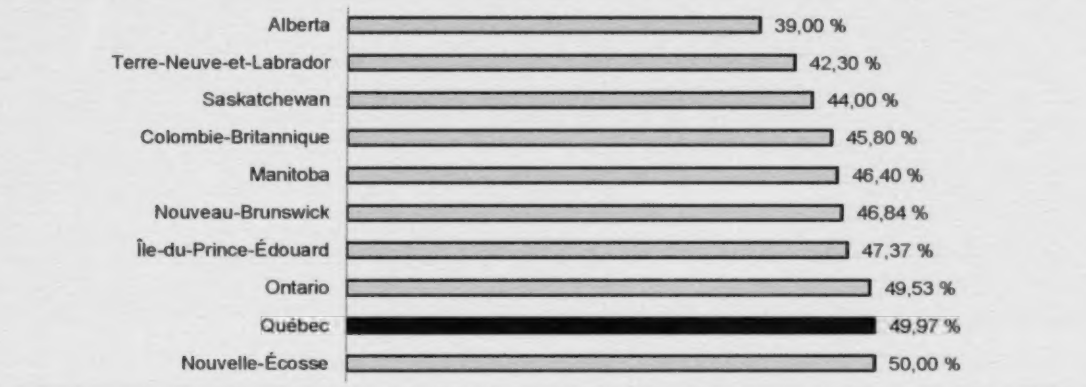
❑ Une comparaison interprovinciale

Le Québec figure au deuxième rang des provinces canadiennes au chapitre du taux marginal combiné maximum. Les contribuables à haut revenu du Québec sont imposés à un taux marginal comparable à celui de l'Ontario (49,53 %).

Cependant, le taux maximum au Québec est atteint à un revenu d'environ 136 000 $, alors que celui de l'Ontario est atteint à 220 000 $.

GRAPHIQUE 10

Taux marginal maximal combiné (provincial et fédéral) selon la province – 2014



Source : Ministère des Finances du Québec.

4. LES CONTRIBUABLES NON IMPOSABLES

En 2011, près de 37 % des contribuables étaient non imposables, c'est-à-dire qu'ils ne payaient pas d'impôt. Le taux de contribuables non imposables est relativement stable depuis quelques années.

TABLEAU 14

Taux de contribuables non imposables – 1995 à 2011
(nombre en milliers, variation en pourcentage)

	Contribuables non imposables[1]		Ensemble des contribuables		Taux de contribuables non imposables (en %)
	Nombre	Variation	Nombre	Variation	
1995	1 829	1,5	4 848	1,7	37,7
1998	2 240	7,7	5 424	3,0	41,3
2001	2 263	4,7	5 664	1,3	40,0
2004	2 425	1,2	5 874	0,9	41,3
2007	2 158	-2,7	6 058	1,2	35,6
2008	2 215	2,7	6 122	1,0	36,2
2009	2 276	2,7	6 179	0,9	36,8
2010	2 345	3,0	6 307	2,1	37,2
2011	2 333	-0,5	6 372	1,0	36,6

(1) Selon les plus récentes données de Revenu Québec, excluant le Soutien aux enfants.
Sources : Ministère des Finances et de l'Économie et Revenu Québec, *Statistiques fiscales des particuliers – Année d'imposition 2011*, mars 2014, p. 39, tableau 25.

❑ D'autres charges fiscales à payer

Il faut souligner que les contribuables non imposables paient d'autres taxes, soit notamment la TVQ, les taxes foncières et certaines contributions telles que la cotisation au régime québécois d'assurance parentale.

❑ Le portrait des contribuables non imposables

Les contribuables non imposables comprennent :

— les personnes qui ne tirent aucun revenu d'un travail rémunéré;

— les bénéficiaires de prestations de l'État, incluant les bénéficiaires de l'aide de dernier recours et les personnes âgées recevant des prestations fédérales du supplément de revenu garanti;

— les personnes tirant de faibles revenus d'un travail rémunéré;

— les jeunes aux études, incluant ceux qui occupent un emploi à temps partiel ou un emploi d'été.

Plus de 80 % des contribuables de moins de 20 ans n'étaient pas imposables en 2011.

■ La production d'une déclaration de revenus

Afin de récupérer les retenues à la source prélevées sur leur salaire ou encore pour bénéficier de certains crédits d'impôt remboursables comme le crédit d'impôt pour la solidarité, certains contribuables produisent une déclaration de revenus, même si leurs revenus sont trop faibles pour devoir payer de l'impôt. C'est le cas notamment des étudiants.

Les données de l'Agence du revenu du Canada indiquent que la proportion des contribuables produisant une déclaration de revenus peut varier d'une province à l'autre.

— Au Québec, 95,2 % des contribuables âgés de 20 à 64 ans ont produit une déclaration de revenus en 2011.

— Dans le reste du Canada, cette proportion n'était que de 86,5 %.

❑ Une comparaison

Lorsque l'on compare le Québec au reste du Canada quant au pourcentage des personnes âgées de 20 à 64 ans qui ne paient pas d'impôt sur le revenu, deux conclusions apparaissent, selon que l'on restreint l'analyse aux seules personnes qui avaient produit une déclaration de revenus ou qu'on inclut toutes les personnes.

— En 2011, 29,2 % des personnes âgées entre 20 et 64 ans et qui avaient produit une déclaration de revenus au Québec ne payaient pas d'impôt. Dans les autres provinces, ce pourcentage était moins élevé, soit 27,1 %.

— En revanche, 32,6 % de toutes les personnes âgées de 20 à 64 ans ne payaient pas d'impôt, alors que ce pourcentage était de 36,9 % dans les autres provinces.

5. L'ÉVOLUTION DU REVENU DISPONIBLE

De 1981 à 2010, le revenu moyen disponible réel et le revenu médian disponible réel des personnes plus âgées ont augmenté plus rapidement que pour les autres groupes d'âge de la population.

— Tant pour le revenu moyen que pour le revenu médian, c'est pour les personnes âgées de 65 ans ou plus que l'augmentation a été la plus forte.

— Le revenu médian disponible réel des personnes âgées de 75 ans ou plus est passé de 12 000 $ en 1981 à 19 500 $ en 2010.

Ainsi, l'écart de revenus entre les personnes âgées et les jeunes s'est considérablement réduit sur la période. En 1981, le revenu moyen d'une personne de 75 ans ou plus représentait 60,4 % du revenu d'une personne de 25-34 ans. En 2010, cette proportion atteignait 76,8 %.

TABLEAU 15

Croissance du revenu disponible depuis 1981 selon l'âge au Québec, en dollars constants de 2010
(en pourcentage)

Âge	Revenu moyen disponible	Revenu médian disponible
75 ans ou +	53	63
65-74 ans	43	51
55-64 ans	24	43
45-54 ans	34	26
35-44 ans	24	14
25-34 ans	20	17

Source : Institut de la statistique du Québec, *Revenu, faible revenu et inégalité de revenu : portrait des Québécoises et des Québécois de 55 ans et plus vivant en logement privé*, juillet 2013.

Les régimes privés de retraite ont été en grande partie responsables de la croissance des revenus des personnes âgées de 65 ans ou plus durant la période. Le revenu moyen provenant des régimes privés de retraite est passé de 2 500 $ en 1980 à 9 500 $ en 2010 chez les personnes de 65-74 ans.

En 1966, le Régime de rentes du Québec était mis en place pour l'ensemble des travailleurs, et en 1970 le REER est devenu accessible à tous.

Une bonne partie de l'augmentation des revenus des personnes âgées de 65 ans ou plus provient de la maturation de ces régimes.

6. L'UTILISATION DE L'AIDE FISCALE POUR L'ÉPARGNE-RETRAITE

Le régime d'imposition fédéral et le régime d'imposition québécois comportent un grand nombre de mesures qui visent à encourager les personnes à épargner.

❑ Des arguments contre une bonification du régime

Dans une étude réalisée à la demande de la commission intitulée *La fiscalité et l'incitation à l'épargne des ménages québécois*[50], l'auteur Jonathan Rhys Kesselman avance trois principaux arguments contre une bonification substantielle des aides fiscales pour encourager l'épargne.

— Les incitatifs fiscaux seraient plutôt inefficaces à augmenter de façon significative les niveaux d'épargne chez la plupart des particuliers.

— Les pertes de recettes fiscales qui résultent des encouragements à l'épargne sont déjà substantielles.

— Le traitement fiscal préférentiel accordé à l'épargne privilégie souvent les mieux nantis.

La version intégrale de l'étude est disponible dans le volume 5 du présent rapport.

Ce constat s'ajoute à la conclusion avec du Comité d'experts sur l'avenir du système de retraite québécois présidé par Alban D'Amours sur l'avenir du système de retraite québécois. Dans son rapport, le comité écrit :

> Le comité d'experts convient que l'encadrement par la fiscalité à l'égard de la retraite n'a pas à être bonifié. De façon générale, le système fiscal prévoit déjà un ensemble de règles suffisantes pour encourager les individus à épargner en vue de leur retraite. Le comité d'experts ne croit pas que de nouveaux incitatifs fiscaux soient nécessaires pour accroître la couverture de la retraite[51].

❑ Le REER et les régimes de pension agréés

Parmi la panoplie de mesures d'incitation à l'épargne, le traitement fiscal préférentiel accordé aux contributions à un régime de pension agréé et à un régime enregistré d'épargne-retraite (REER) représente certainement la mesure fiscale la plus importante.

— Les régimes de pensions agréés sont un arrangement établi par un employeur, privé ou public, permettant de procurer des rentes de retraite à ses employés.

— Les REER constituent plutôt des régimes de retraite individuels. Dans ce cas, les cotisations y sont versées dans le but de les faire fructifier afin d'accumuler l'épargne jusqu'au moment de la retraite.

---

50 Jonathan RHYS KESSELMAN, *Québec Income Taxation and Incentives for Household Savings*, 17 novembre 2014.

51 COMITÉ D'EXPERTS SUR L'AVENIR DU SYSTÈME DE RETRAITE QUÉBÉCOIS, *Innover pour pérenniser le système de retraite*, [Rapport], Gouvernement du Québec, avril 2013, p. 114.

L'aide fiscale reliée aux régimes de pension agréés et aux REER comporte trois composantes :

— la déductibilité des cotisations versées à de tels régimes;

— la non-imposition du revenu de placement accumulé parmi ces régimes;

— l'imposition des retraits des REER et des prestations reçues en vertu d'un régime de pension agréé.

■ Le REER

Un particulier peut déduire l'ensemble des cotisations qu'il a versées à des REER au cours d'une année ou dans les soixante jours qui suivent la fin de celle-ci jusqu'à concurrence de son maximum déductible au titre des REER pour l'année. Ce maximum déductible correspond à 18 % du revenu gagné l'année précédente jusqu'à un plafond fixé à 24 930 $ en 2015. Ce montant est indexé annuellement.

■ Les régimes de pension agréés

Dans le cas des régimes de pension agréés, les plafonds diffèrent selon qu'il s'agisse d'un régime à cotisations déterminées ou d'un régime à prestations déterminées.

— Le montant déductible des employeurs et des employés au titre d'un régime à cotisations déterminées est fixé à 25 370 $ en 2015. Ce montant est indexé annuellement.

— Dans le cas d'un régime de pension agréé à prestations déterminées, c'est le montant maximal des prestations qui est limité. Le montant qu'un employé peut verser à un régime à prestations déterminées n'est assujetti à aucun plafond.

Les cotisations de l'employeur sont limitées aux montants nécessaires pour assurer la capitalisation intégrale des prestations prévues.

❑ Des dépenses fiscales parmi les plus importantes

Les dépenses fiscales relatives à l'encouragement à l'épargne-retraite figurent parmi les plus importantes dépenses fiscales.

— Le coût de la dépense fiscale pour le gouvernement du Québec en lien avec le REER a été estimé à 2,1 milliards de dollars en 2013. Ce montant tient compte de la valeur de la déductibilité des cotisations, de la non-imposition des revenus de placement et de l'imposition des retraits.

— Du côté des cotisations à un régime de pension agréé, le coût de la dépense fiscale pour le gouvernement du Québec s'élevait à 1,8 milliard de dollars en 2013. Ce montant inclut les mêmes trois composantes.

Ensemble, ces deux mesures représentaient plus de 25 % du coût des dépenses fiscales à l'impôt sur le revenu des particuliers.

Sur près de 6,4 millions de déclarations produites au Québec en 2011, près de 1,5 million de contribuables ont demandé une déduction au titre d'une cotisation à un régime de pension agréé et près de 1,6 million de contribuables ont demandé une déduction à l'égard d'une cotisation à un REER[52].

---

52 MINISTÈRE DES FINANCES ET DE L'ÉCONOMIE ET REVENU QUÉBEC, *Statistiques fiscales des particuliers – Année d'imposition 2011*, mars 2014.

❑ Les bénéficiaires de ces mesures

Dans une étude de la Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques de l'Université de Sherbrooke réalisée à la demande de la commission[53], l'auteure a examiné dans quelle mesure différents groupes de contribuables bénéficient des diverses mesures fiscales, y compris les mesures d'encouragement à l'épargne pour la retraite.

La version intégrale de l'étude est disponible dans le volume 5 du présent rapport.

L'auteure propose un indice permettant de comparer la répartition du manque à gagner attribuable à l'avantage fiscal consenti aux différents groupes de contribuables, classés selon le revenu, à la répartition des impôts payés par ces mêmes groupes de contribuables.

— Un indice égal à 1 signifie que la part du manque à gagner, du point de vue du gouvernement, qui est attribuable à l'avantage fiscal consenti à ce groupe de contribuables, est proportionnelle à la part des impôts payés par les contribuables de cette même tranche de revenus.

— Moins l'indice est élevé, moins la mesure fiscale profite à un groupe de contribuables donné sur la base des impôts qu'il paie.

■ Les constats de l'étude

En millions de dollars, ce sont les contribuables des groupes de revenus allant de 40 000 $ à 69 999 $ qui contribuent le plus au manque à gagner du gouvernement en ce qui a trait aux déductions pour le régime de pension agréé et le REER ou les deux pris ensemble.

Ce résultat provient en partie du fait que ce groupe de contribuables représente une large proportion de l'ensemble des contribuables, indépendamment de leur utilisation de ces mesures fiscales.

Si on utilise une approche individuelle, l'analyse au moyen de l'indice défini plus haut révèle que le groupe de contribuables dont les revenus se situent entre 150 000 $ à 249 999 $ profiterait davantage de la mesure pour contributions à un REER, mais profiterait moins de la mesure pour contribution à un régime de pension agréé.

TABLEAU 16

Manque à gagner et indice du manque à gagner en fonction des impôts à payer découlant des déductions pour les régimes de retraite – 2011

	RPA			REER			RPA et REER		
	Manque à gagner			Manque à gagner			Manque à gagner		
	En M$	En %	Indice	En M$	En %	Indice	En M$	En %	Indice
1 $ à 19 999 $	11,3	0,6	**1,1**	12,4	0,8	**1,4**	23,7	0,7	1,2
20 000 $ à 39 999 $	141,4	7,4	**0,6**	124,4	8,1	**0,7**	265,8	7,7	0,6
40 000 $ à 69 999 $	721,8	38,0	**1,2**	443,4	28,9	**0,9**	1 165,3	33,9	1,1
70 000 $ à 99 999 $	587,9	30,9	**1,5**	330,8	21,5	**1,1**	918,7	26,7	1,3
100 000 $ à 149 999 $	318,7	16,8	**1,2**	308,2	20,1	**1,5**	626,9	18,2	1,3
150 000 $ à 249 999 $	89,4	4,7	**0,6**	181,1	11,8	**1,4**	270,5	7,9	0,9
250 000 $ ou plus	30,3	1,6	**0,1**	135,5	8,8	**0,6**	165,8	4,8	0,3

Source : Suzie St-Cerny, *Impôts sur le revenu des particuliers au Québec : Qui profite le plus des déductions et des crédits?*, Université de Sherbrooke, Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques, octobre 2014.

53 Suzie ST-CERNY, *Impôts sur le revenu des particuliers au Québec : Qui profite le plus des déductions et des crédits?*, Université de Sherbrooke, Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques, octobre 2014.

Lorsqu'on considère les mesures pour le régime de pension agréé et le REER ensemble, les seuls groupes de contribuables qui en bénéficient moins que leur contribution aux impôts – la valeur de l'indice étant inférieure à 1 – sont les groupes dont les revenus se situent entre 20 000 $ et 39 999 $ et ceux dont les revenus sont de 150 000 $ ou plus.

Autrement dit, l'analyse des deux aides fiscales à l'épargne-retraite, prises simultanément, révèle des indices supérieurs à l'unité pour l'ensemble des contribuables dont les revenus se situent entre 40 000 $ à 149 999 $.

Comme ces deux mesures sont en quelque sorte complémentaires, il est pertinent de les analyser ensemble pour éviter des conclusions hâtives sur les bénéfices accaparés par les groupes de contribuables en lien avec l'un ou l'autre des régimes. En effet, le traitement fiscal accordé aux contribuables qui versent des sommes dans un REER vise à mettre les travailleurs ne bénéficiant pas d'un régime de pension offert par l'employeur sur un pied d'égalité avec ceux qui, au contraire, en bénéficient.

Cette symétrie est nécessaire. Tout resserrement au plafond des cotisations permises à un REER devrait s'accompagner d'un resserrement équivalent aux plafonds des cotisations et des prestations à un régime de pension agréé.

7. LE TRAITEMENT PRÉFÉRENTIEL DES GAINS EN CAPITAL

Dans le régime fiscal québécois comme canadien, les gains en capital font l'objet d'un traitement particulier.

7.1 L'historique de l'imposition du gain en capital

Sur le plan historique, l'imposition du gain en capital a connu des règles très variables.

La Commission royale d'enquête sur la fiscalité, créée en 1962, recommandait l'imposition du gain en capital, dans le but d'améliorer l'équité horizontale et verticale. Elle suggérait l'imposition complète du gain en capital au moment de la disposition du bien, et ce, afin d'éviter certains problèmes de liquidités. Elle proposait de ne pas intégrer un ajustement pour l'inflation, afin d'être équitable principalement avec les revenus d'intérêt et de dividende.

En 1969, le ministère des Finances du Canada recommandait d'imposer les gains en capital, mais de n'inclure que la moitié du gain; le principal motif étant de réduire l'opposition suscitée par l'instauration de l'imposition d'un tel revenu.

■ Des changements au fil des ans

Au fil des ans, plusieurs changements sont venus modifier le taux d'inclusion du gain en capital.

— À partir du 1er janvier 1972, les gains en capital sont devenus imposables à la moitié (50 %).

— En 1988 et 1989, le taux d'inclusion du gain en capital est passé à 66,67 %.

— En 1990, le taux d'inclusion du gain en capital est passé à 75 %.

— En 2000, le taux d'inclusion du gain en capital été réduit à 66,67 % après le 27 février 2000 et avant le 18 octobre 2000.

— Depuis le 18 octobre 2000, le taux d'inclusion du gain en capital est maintenu à 50 %.

Lors de ces modifications, le gouvernement du Québec a toujours harmonisé son taux avec le taux d'inclusion du gain en capital du gouvernement fédéral, comme l'ensemble des autres provinces.

7.2 L'analyse de la concentration des gains en capital

Les données ci-après, provenant de l'étude *La fiscalité québécoise et l'utilisation des mesures fiscales destinées aux particuliers* réalisée, par Suzie St-Cerny, de la Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques à la demande de la commission, amènent à certaines conclusions.

La version intégrale de l'étude est disponible dans le volume 5 du présent rapport.

Une des critiques souvent avancées concernant l'inclusion partielle des gains en capital est que cette mesure fiscale profite essentiellement aux contribuables ayant les revenus les plus élevés.

❑ Quelques constats concernant les gains en capital

En analysant la tranche de revenus dans laquelle se situent les contribuables qui déclarent du gain en capital, on arrive aux constats suivants.

— En 2011, un peu moins de 50 % des gains en capital étaient réalisés par des contribuables déclarant des revenus au-dessus de 250 000 $.

— Inversement, les contribuables déclarant moins de 40 000 $ de revenu ne réalisaient que 5 % des gains en capital.

■ Des données à interpréter avec prudence

Toutefois, il faut être prudent avec ces statistiques, parce que le gain en capital constitue lui-même un revenu. Ainsi, un contribuable qui réalise un gain en capital « unique ou non récurrent », soit par exemple par la vente de son entreprise ou d'un immeuble à revenus, pourra être déplacé dans un groupe à plus « haut revenu » dans l'année de réalisation de sa plus-value, sans que cela soit nécessairement le cas pour les autres années.

On peut prendre l'exemple d'une famille d'agriculteurs déclarant tout au cours de leur vie des revenus familiaux annuels oscillant entre 30 000 $ et 80 000 $. L'année où la famille d'agriculteurs disposera du bien agricole, il se peut que chaque conjoint réalise un gain en capital de 800 000 $.

Dans les statistiques, deux contribuables déclarant des revenus supérieurs à 250 000 $ réaliseront alors du gain en capital. Or, il ne s'agit pas de véritables contribuables à revenus élevés sur une base régulière.

■ Une illustration

Permettant d'illustrer ce fait, des données provenant de Statistique Canada permettent d'analyser les données sur le gain en capital déclaré par les contribuables québécois, de les classer par groupe de revenus (ces revenus incluent donc les gains en capital) et de classer ces mêmes gains en capital, cette fois par groupe de revenus excluant les revenus de gains en capital.

Une grande proportion des gains en capital sont effectués par des contribuables qui, sans ces gains, ne se situeraient pas dans les catégories de contribuables à revenus élevés.

— La valeur totale des gains en capital réalisés par les contribuables gagnant moins de 50 000 $ passe ainsi de 281 millions de dollars à 1,099 milliard de dollars.

— La valeur totale des gains en capital réalisés par les contribuables déclarant un revenu supérieur à 250 000 $ diminue pour sa part de 1,458 milliard de dollars à 624 millions de dollars.

TABLEAU 17

Gain en capital imposable par tranche de revenus, Québec – 2012

	Classé par tranche de revenus incluant les gains en capital		Classé par tranche de revenus excluant les gains en capital	
	Gain en capital imposable	Nombre de déclarants	Gain en capital imposable	Nombre de déclarants
Moins de 50 000 $	281 340 k$	187 570	1 099 260 k$	202 290
50 000 $ 100 000 $	530 095 k$	129 030	690 280 k$	124 070
100 000 $ 200 000 $	619 640 k$	51 490	523 290 k$	45 900
200 000 $ 250 000 $	189 205 k$	6 980	141 885 k$	5 940
250 000 $ et plus	1 458 060 k$	16 080	623 630 k$	12 950
TOTAL	**3 078 345 k$**	**391 150**	**3 078 345 k$**	**391 150**

Source : Statistique Canada, totalisation spéciale, à partir des gains en capital au Canada, 2014.

7.3 L'exonération cumulative des gains en capital

L'exonération cumulative des gains en capital a été instaurée en 1985, afin notamment de stimuler les investissements et ainsi d'augmenter la prise de risque pour les sociétés canadiennes, favorisant principalement le financement par capitaux propres.

L'exonération cumulative des gains en capital visait également à permettre aux agriculteurs et aux propriétaires de petites entreprises d'accumuler un certain capital de retraite.

❑ Historique de l'exonération cumulative des gains en capital

L'application de cette exonération a évolué dans le temps.

— En 1985, son instauration devait être progressive sur cinq ans pour les dispositions de biens en général, devant atteindre 500 000 $ en 1990. Les biens agricoles ont profité dès 1985 du plein montant maximal d'exonération.

— En 1987, le gouvernement fédéral a réduit l'exonération cumulative des gains en capital à 100 000 $ pour la majorité des biens et a conservé l'exonération de 500 000 $ applicable aux gains sur les actions admissibles de petites entreprises et sur les biens agricoles admissibles.

— En 1994, l'exonération cumulative des gains en capital de 100 000 $ admissibles sur les dispositions de biens en général a été abolie, avec comme règle transitoire l'autorisation d'augmenter le coût fiscal d'un bien admissible.

— L'exonération de 500 000 $ pour les actions admissibles de petites entreprises et les biens agricoles admissibles a été maintenue.

— L'exonération cumulative des gains en capital est offerte depuis 2006 pour les gains en capital provenant des biens de pêche admissibles.

— En 2007, le montant de 500 000 $ a été porté à 750 000 $ et les biens admissibles demeurent les actions de petites entreprises ainsi que les biens agricoles et de pêche admissibles.

— Depuis le 1er janvier 2014, le plafond est de 800 000 $ et est indexé pour les années suivantes.

— Le gouvernement du Québec, comme celui des autres provinces, s'est toujours harmonisé avec le gouvernement fédéral relativement au plafond de l'exonération cumulative des gains en capital et à la nature des biens admissibles.

— Depuis le 1er janvier 2015, le gouvernement du Québec se distingue cependant en majorant seul à 1 000 000 $ l'exonération cumulative des gains en capital pour les biens agricoles et de pêche.

❑ L'analyse de l'impact de l'exonération du gain en capital

En 1994, un symposium a été organisé en vue d'évaluer la pertinence de l'exonération cumulative des gains en capital.

Selon un résumé de ce symposium par Mintz et Richardson[54], l'exonération cumulative des gains en capital ne constitue pas un moyen efficace de stimuler l'investissement et la prise de risque.

Au départ, l'exonération devait augmenter le financement offert aux sociétés, afin d'aider les investissements en immobilisations. Cependant, les sociétés n'ont pu bénéficier de façon importante de conditions plus avantageuses de financement.

Toujours selon les mêmes auteurs, il n'existe aucune preuve convaincante, selon laquelle l'exonération cumulative des gains en capital aurait influencé de façon importante l'endettement des sociétés ou qu'elle aurait accru les portefeuilles d'actions des investisseurs.

Selon certains auteurs[55], l'exonération cumulative des gains en capital aurait permis aux agriculteurs de se créer un capital de retraite qu'ils n'auraient pu se constituer avec un REER. Cependant, il en serait autrement pour les propriétaires de PME, qui auraient été plutôt en mesure d'utiliser leur REER pour accumuler un fonds de retraite.

---

54 Jack M. MINTZ et Stephen R. RICHARDSON, « L'Exonération cumulative des gains en capital : une évaluation », *Canadian Public Policy*, vol. 21, n° s1, 1995, p. 13-26.

55 *Ibid.* Les auteurs cités sont Jog et Schaller.

7.4 Les dépenses fiscales associées au traitement préférentiel des gains en capital

Le traitement fiscal préférentiel accordé aux gains en capital représente un montant important. Au total, il s'agit, pour le gouvernement du Québec, de dépenses fiscales totalisant, en 2013, près de 2,5 milliards de dollars. Pour le gouvernement fédéral, le coût a été cette même année de près de 14 milliards de dollars pour l'ensemble du pays.

— À elle seule, l'inclusion partielle des gains en capital – pour les particuliers comme pour les sociétés – représentait pour le gouvernement du Québec, en 2013, une dépense fiscale de 1,1 milliard de dollars. Pour le gouvernement fédéral, à la grandeur du Canada, cette même inclusion partielle représentait une dépense fiscale d'un peu plus de 8 milliards de dollars.

— La même année, l'exonération cumulative de gains en capital a quant à elle représenté une dépense fiscale de 156 millions de dollars pour le Québec et d'un peu plus d'un milliard de dollars pour le gouvernement fédéral dans l'ensemble du Canada.

— La non-imposition du gain en capital sur les résidences principales constitue également une dépense fiscale importante pour les gouvernements. En 2013, la dépense fiscale a été de près de 1,2 milliard de dollars pour l'État québécois et d'un peu plus de 4 milliards de dollars pour l'État fédéral, toujours dans l'ensemble du Canada.

— En ce qui concerne le traitement des options d'achat d'action octroyées aux employés dont le traitement est lié à celui du gain en capital, il s'agissait, en 2013, d'une dépense fiscale de 45 millions de dollars au Québec. Pour le gouvernement fédéral, le coût de cette dépense fiscale dans l'ensemble du Canada était alors de 720 millions de dollars.

TABLEAU 18

Dépenses fiscales associées au traitement préférentiel du gain en capital – 2013

	Fédéral	Québec
Inclusion partielle du gain en capital des particuliers	3 945	739
Inclusion partielle du gain en capital des sociétés	4 085	361
Exonération cumulative des gains en capital pour les actions de petites entreprises et pour les biens agricoles et de pêche	1 090	156
Non-imposition du gain en capital sur les résidences principales	4 005	1 175
Options d'achat d'actions	720	45
TOTAL	**13 845**	**2 476**

Sources : Ministère des Finances du Québec, *Dépenses fiscales – Édition 2013*, mars 2014, et ministère des Finances du Canada.

8. LA PROBLÉMATIQUE DES TAUX MARGINAUX IMPLICITES D'IMPOSITION

Le phénomène de la taxation marginale implicite est dû à la conjonction du régime d'imposition des particuliers et des programmes de transfert mis en place en faveur de ces mêmes particuliers. Lorsque le revenu de certains contribuables augmente, cet accroissement entraîne simultanément une réduction de certains transferts dont bénéficiaient ces contribuables et une augmentation de leur fardeau fiscal.

La coexistence de ces deux mécanismes distincts, tous deux définis en fonction du revenu, peut avoir pour effet de réduire d'un montant relativement important le revenu additionnel qu'un contribuable obtient dans l'éventualité où ses revenus de travail augmentent.

Les taux marginaux implicites d'imposition mesurent la proportion d'un dollar additionnel gagné en revenus de travail qui est récupéré par l'État. Ils fournissent une information plus complète sur les incitatifs au travail que les simples taux marginaux d'imposition, car les taux *implicites* prennent en compte les effets de l'ensemble des transferts sociofiscaux et de la fiscalité sur les variations de revenu disponible qui découleraient d'une augmentation de revenus de travail.

❑ Une illustration

Afin d'illustrer une situation où le taux marginal implicite d'imposition est élevé, on peut prendre l'exemple d'un couple avec deux enfants, dont les deux personnes retirent des revenus d'un travail rémunéré pour un total de 35 000 $. On suppose que leurs revenus de travail augmentent de 5 000 $.

Comme l'illustre le tableau ci-après, l'augmentation de revenu de 35 000 $ à 40 000 $ entraîne une série d'ajustements dans les montants d'impôts et de cotisations sociales à payer, mais aussi dans les crédits sociofiscaux auxquels ce ménage a droit.

La hausse de 5 000 $ de revenus de travail entraîne en fait une hausse des charges fiscales nettes québécoises de 2 408 $ et une hausse des charges fiscales nettes fédérales de 1 507 $. Ces montants tiennent compte des impôts et des cotisations sociales supplémentaires à payer et de la perte de certains transferts sous forme de crédits sociofiscaux comme le soutien aux enfants, la prime au travail, le crédit d'impôt pour la solidarité et le crédit d'impôt pour frais de garde d'enfants.

Ainsi, la hausse de 5 000 $ de revenus de travail est contrebalancée par une baisse de revenus de 3 915 $, ce qui représente un taux marginal implicite d'imposition de 78,3 %.

Il faut noter que les deux gouvernements contribuent au taux marginal implicite d'imposition élevé. Dans ce cas-ci, le gouvernement fédéral compte à lui seul pour 30,1 points de pourcentage.

TABLEAU 19

Exemple d'un calcul de taux marginaux implicites d'imposition – Couple ayant deux revenus égaux et deux enfants (7 ans et 9 ans) – 2014
(en dollars par année)

	Avant une hausse de revenus de travail	Après une hausse de revenus de travail	Écart
1. Revenu de travail	**35 000**	**40 000**	**5 000**
2. Gouvernement du Québec			
– Impôt[1]	−742	−1 523	−781
– Crédits sociofiscaux[2]	8 560	7 659	-901
– Contributions RRQ	−1 449	−1 708	−259
– Contributions RQAP	−196	−224	−28
– Assurance médicaments du Québec	−139	−507	−368
– Contribution santé	0	−72	−72
Sous-total	***6 034***	***3 626***	***−2 408***
3. Gouvernement fédéral			
– Impôt[3]	—	−302	−302
– Crédits sociofiscaux[4]	7 144	6 016	−1 128
– Cotisations d'assurance-emploi	−536	−612	−77
Sous-total	***6 609***	***5 101***	***−1 507***
4. Frais de garde	−5 920	−5 920	—
5. Contribution nette (2+3+4)	6 723	2 808	−3 915
6. Taux marginal implicite d'imposition (5/1)	—	—	**−78,3**
7. Revenu disponible	**41 723**	**42 808**	**1 085**

(1) Impôt sur le revenu des particuliers.
(2) Incluant le Soutien aux enfants, la Prime au travail, le crédit d'impôt pour la solidarité et le crédit d'impôt remboursable pour frais de garde d'enfants.
(3) Impôt fédéral sur le revenu des particuliers.
(4) Incluant la Prestation fiscale canadienne pour enfants et le crédit d'impôt remboursable pour TPS.

❑ Une problématique qui n'est pas unique au Québec

La problématique de taux marginaux implicites d'imposition élevés n'est pas unique au Québec ou au Canada, quoique pour les familles monoparentales notamment, la problématique est plus sévère au Québec et au Canada que dans d'autres pays de l'OCDE.

TABLEAU 20

Taux marginaux implicites d'imposition pour une famille monoparentale avec deux enfants – 2012

	Taux marginal implicite d'imposition pour une hausse de 1 % du salaire
Allemagne	51 %
Canada	67 %
États-Unis	27 %
France	27 %
Italie	53 %
Japon	27 %
Royaume-Uni	32 %
Québec	**70 %**

Note : Pour une famille monoparentale avec deux enfants, dont le parent gagne le salaire moyen de la juridiction. Calculé après une augmentation de 1 % du revenu.
Sources : OCDE et ministère des Finances du Québec.

❑ Des niveaux variables et parfois inacceptables

De nombreux chercheurs soulignent depuis plusieurs années que les taux marginaux implicites d'imposition atteignent pour certains ménages des niveaux inacceptables.

C'est le cas notamment du Centre québécois de formation en fiscalité (CQFF), qui diffuse régulièrement une analyse de la situation au Québec, la dernière datant du 21 novembre 2014.

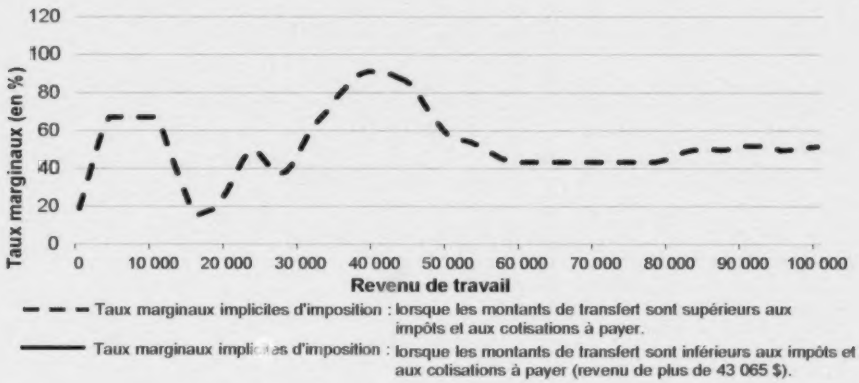
Par ailleurs, Finn Poschman, qui dans une étude publiée par l'Institut C.D. Howe, montre que les allégements fiscaux réalisés par les gouvernements fédéral et provinciaux ont eu pour effet d'augmenter les taux marginaux implicites d'imposition des familles à faible et à moyen revenu, et ce, partout au Canada[56].

Toutes les catégories de ménages ne sont pas affectées de la même façon par la problématique des taux marginaux implicites d'imposition élevés. Une approche statique fondée sur la courbe des taux marginaux implicites d'imposition en fonction du revenu, telle qu'appliquée dans l'exemple suivant, fournit un aperçu des zones de revenu où les contribuables sont affectés par des taux élevés.

Ainsi, comme le montre le graphique, pour un couple ayant deux enfants de 7 ans et de 9 ans et deux revenus de travail, on observe que le taux effectif marginal d'imposition atteint 90,9 % à un niveau de revenu de 40 000 $.

GRAPHIQUE 11

Taux marginaux implicites d'imposition – Couple ayant deux enfants (7 ans et 9 ans)
(taux en pourcentage et revenu en dollars)



Source : Ministère des Finances du Québec.

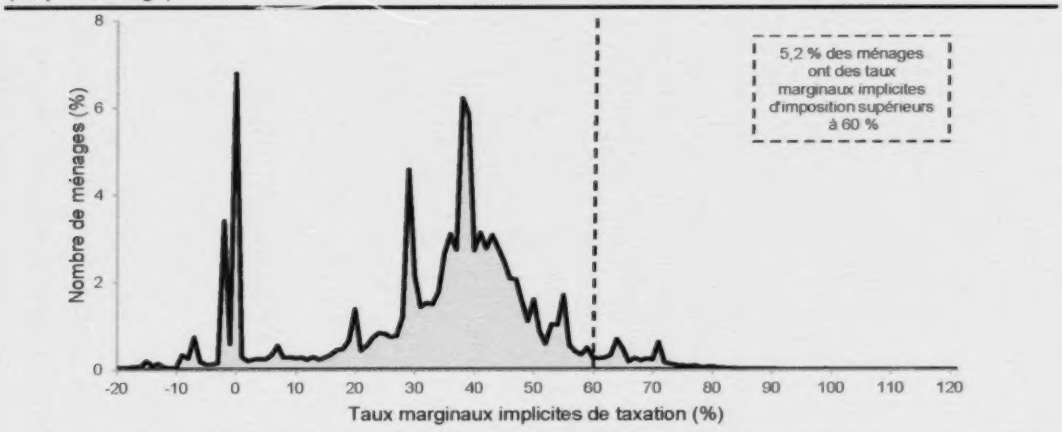
[56] INSTITUT C.D. HOWE, *Treading Water: The impact of High METRs on Working Families in Canada*, par Alexandre LAURIN et Finn POSCHMANN, 17 juillet 2013.

Une autre façon d'examiner la question est de comparer le pourcentage des ménages qui font face à des taux marginaux implicites d'imposition supérieurs à un seuil donné – par exemple 60 % – selon le type de ménages ou la catégorie de revenu.

Ainsi, au total, seulement 5,2 % des ménages ont un taux marginal implicite d'imposition supérieur à 60 %.

GRAPHIQUE 12

Densité des taux marginaux implicites d'imposition pour l'ensemble des ménages
(en pourcentage)



Source : Ministère des Finances du Québec.

Cependant, on retrouve des proportions plus élevées de ménages ayant des taux marginaux implicites d'imposition supérieurs à 60 % dans certaines situations. C'est le cas notamment de :

— 13,7 % des ménages gagnant entre 10 000 $ et 20 000 $;

— 12,1 % des familles monoparentales;

— 7,1 % des couples avec enfants;

— 21,3 % des personnes âgées vivant seules.

Le facteur qui a le plus d'impact sur les taux marginaux implicites d'imposition des personnes âgées est l'élimination progressive du supplément de revenu garanti, un transfert versé par le gouvernement fédéral visant à réduire l'incidence de la pauvreté chez les personnes âgées.

TABLEAU 21

Répartition des ménages ayant un taux marginal implicite d'imposition supérieur à 60 % selon le revenu – 2014
(en milliers et en pourcentage)

Catégorie de ménages	Nombre de ménages (000)	Proportion des ménages ayant un taux marginal implicite d'imposition supérieur à 60 % (%)
Personne vivant seule	1 954	0,8
Couple sans enfant	642	0,4
Famille monoparentale	290	12,1
Couple avec enfants	678	7,1
Personne âgée vivant seule	640	21,3
Personne âgée vivant en couple	465	0,9
Ensemble des ménages	**4 668**	**5,2**
Moins de 10 000 $	396	0,4
De 10 000 $ à 20 000 $	875	13,7
De 20 000 $ à 30 000 $	598	5,2
De 30 000 $ à 40 000 $	504	6,5
De 40 000 $ à 50 000 $	398	11,2
De 50 000 $ à 75 000 $	715	1,3
De 75 000 $ à 100 000 $	454	0,2
100 000 $ ou plus	727	0,4
Ensemble des ménages	**4 668**	**5,2**

Source : Ministère des Finances du Québec.

❑ Impact de la fiscalité et des transferts sociaux

Dans une étude réalisée à la demande de la commission par la Chaire de recherche Industrielle Alliance sur les enjeux économiques des changements démographiques, les auteurs Arnaud Blancquaert, Nicholas-James Clavet, Jean-Yves Duclos et Steeve Marchand apportent une compréhension approfondie des enjeux liés à l'impact de la fiscalité et des transferts sociaux sur le comportement des individus ou des ménages en regard du marché du travail.

L'étude intitulée *La fiscalité québécoise et l'incitation au travail* est reproduite dans son intégralité dans le volume 5 du présent rapport.

■ Les constats

À l'aide d'un modèle de microsimulation comptable reproduisant les systèmes d'impôts et de transferts au Québec et en Ontario, les auteurs font notamment les constats suivants :

— les familles avec enfants font face aux taux marginaux implicites d'imposition les plus élevés parmi tous les ménages, ces taux ayant toutefois diminué depuis une dizaine d'années;

— les taux marginaux implicites d'imposition sont particulièrement élevés pour les ménages dont les revenus sont inférieurs à 50 000 $;

— qui plus est, pour cette même tranche de revenus, les taux marginaux implicites d'imposition varient considérablement selon la situation du ménage.

Selon les auteurs, il faut corriger la trop grande variabilité des taux marginaux implicites d'imposition entre des personnes ou catégories de ménages qui ont des niveaux de vie et des caractéristiques semblables.

■ Des taux qui sont préoccupants

L'existence de taux marginaux implicites d'imposition élevés est préoccupante, et ce pour diverses raisons.

— D'une part, des taux marginaux implicites d'imposition élevés peuvent entraîner ce qu'on appelle une « trappe de pauvreté » si, dans certaines situations particulières, les ménages à faible revenu n'ont pas suffisamment d'incitations à augmenter leurs revenus provenant d'un travail.

— D'autre part, il peut sembler inéquitable que le système des impôts et transferts soit conçu de telle sorte qu'un ménage à faible revenu qui fait l'effort d'augmenter ses revenus de travail subisse, à la marge, une ponction fiscale beaucoup plus élevée qu'un ménage à haut revenu qui augmenterait ses revenus d'un même montant.

SIXIÈME PARTIE :
LES PRINCIPALES CARACTÉRISTIQUES DES IMPÔTS SUR LES SOCIÉTÉS

Le sixième thème abordé par la commission est celui des principales caractéristiques de l'impôt sur les sociétés.

On abordera successivement :

— le poids des impôts des sociétés;

— la comparaison du taux d'imposition sur le revenu des sociétés;

— les prélèvements sur la masse salariale;

— l'imposition globale sur les dividendes;

— l'évolution des taux d'imposition sur le revenu des sociétés;

— la contribution des sociétés aux revenus autonomes du gouvernement;

— le recours des sociétés aux crédits d'impôt.

1. LE POIDS DES IMPÔTS DES SOCIÉTÉS

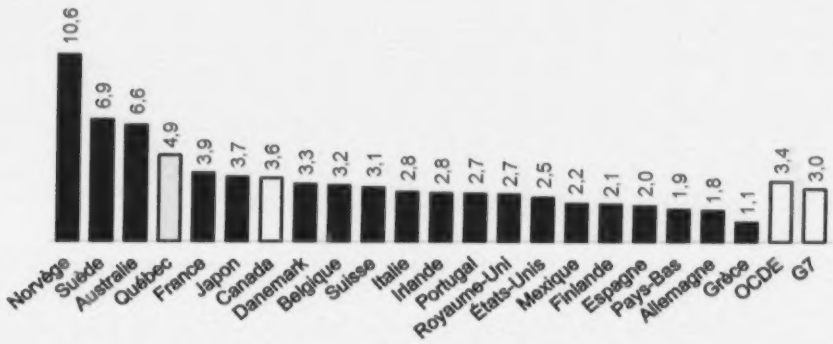
Les impôts des sociétés comprennent notamment l'impôt sur le revenu des sociétés, l'impôt sur les bénéfices et les gains en capital ainsi que les taxes sur la masse salariale (sans les cotisations sociales).

Au Québec, le poids des impôts des sociétés représente 4,9 % du PIB, comparativement à 3,6 % pour le Canada pris dans son ensemble et à 2,5 % aux États-Unis.

Globalement, on constate que le poids des impôts des sociétés est plus élevé au Québec que dans la moyenne de l'OCDE, soit 4,9 % comparativement à 3,4 %.

GRAPHIQUE 13

Importance des impôts des sociétés au Québec et dans certains pays de l'OCDE – 2012
(en pourcentage du PIB)



Sources : OCDE, entrepôt de données au 30 janvier 2015, et Institut de la statistique du Québec, Comptes économiques des revenus et dépenses du Québec (Édition 2014).

2. LA COMPARAISON DU TAUX D'IMPOSITION SUR LE REVENU DES SOCIÉTÉS

❑ Une comparaison internationale

À un taux combiné à 26,9 %, le Québec se classe dans la moyenne des pays de l'OCDE pour ce qui est du taux d'imposition sur le revenu des sociétés. Le taux combiné au Québec est également similaire à celui applicable en Ontario, qui représente la donnée canadienne parmi les données de l'OCDE.

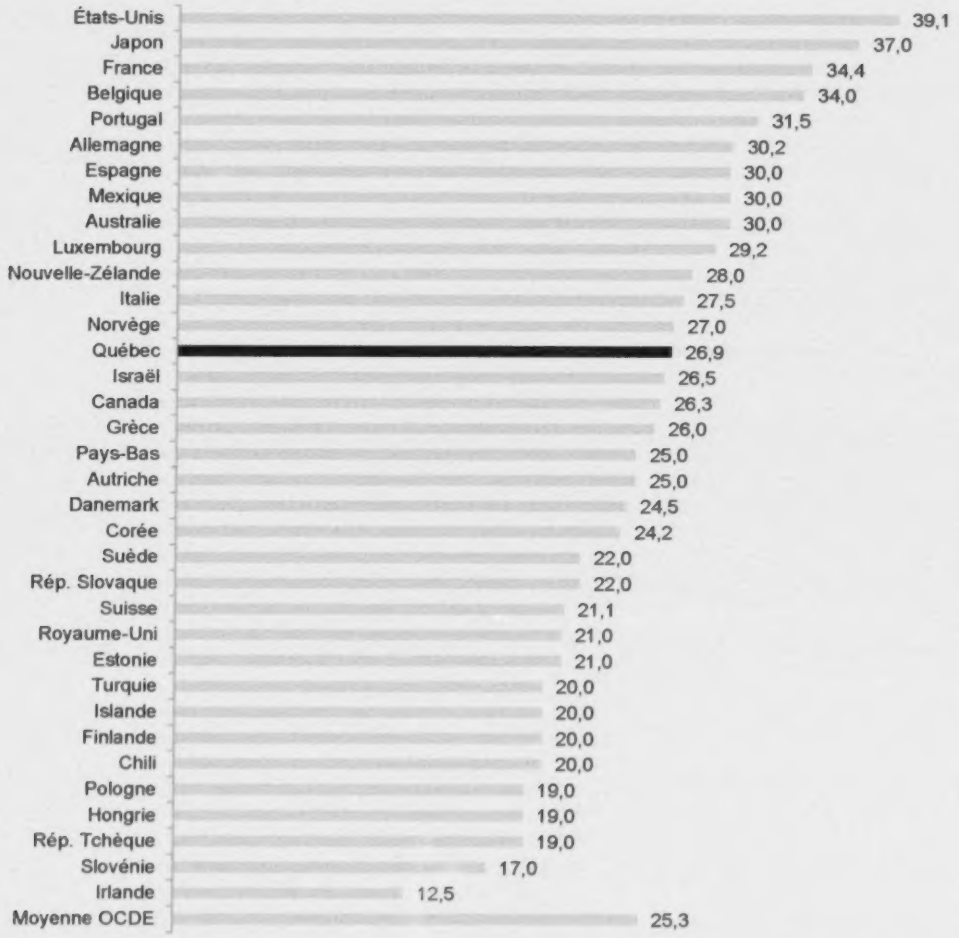
Avec 25,3 %, le taux de la moyenne des pays de l'OCDE est inférieur au taux combiné au Québec.

Parmi les pays de l'OCDE, les taux applicables aux profits des sociétés aux États-Unis, au Japon, en France et en Allemagne sont significativement plus élevés que celui de la moyenne des pays de l'OCDE.

Malgré le taux compétitif au Québec, les données indiquent que trois pays scandinaves, soit le Danemark, la Finlande et la Suède, appliquent un taux d'imposition des sociétés plus bas qu'au Québec.

GRAPHIQUE 14

Taux d'imposition sur le revenu des sociétés dans les pays de l'OCDE – 2014



Sources : OCDE et ministère des Finances du Québec.

❑ Une comparaison interprovinciale du taux général d'imposition sur le revenu des sociétés

En 2014, avec les différentes réformes de la fiscalité annoncées par les provinces, l'écart entre le Québec et la moyenne des autres provinces était de 0,8 point de pourcentage. Auparavant, les entreprises québécoises bénéficiaient du taux statutaire le plus faible parmi les provinces canadiennes.

En 2000, la moyenne du taux général à l'impôt sur le revenu des sociétés au Canada était de 15,9 %, soit 7 points de pourcentage plus élevé qu'au Québec. Une telle situation avantageait le Québec.

Le Québec est la seule province canadienne à avoir augmenté son taux général d'imposition entre 2000 et 2014. Cette hausse de 8,9 % à 11,9 % représente une augmentation de 34 %.

TABLEAU 22

Taux statutaires à l'impôt sur le revenu des sociétés – Taux général, 2000 et 2014
(au 1er juillet de chaque année, en pourcentage)

	2000	2014
Alberta	15,5	10,0
Colombie-Britannique	16,5	11,0
Québec	**8,9**	**11,9**
Manitoba	17,0	12,0
Saskatchewan	17,0	12,0
Nouveau-Brunswick	17,0	12,0
Ontario	14,5	11,5
Terre-Neuve-et-Labrador	14,0	14,0
Nouvelle-Écosse	16,0	16,0
Île-du-Prince-Édouard	16,0	16,0
Fédéral	29,12	15,0
Moyenne canadienne[1]	**15,9**	**12,7**

(1) Moyenne canadienne sans le Québec et le fédéral.

❑ Une comparaison interprovinciale du taux applicable aux petites et moyennes entreprises

En 2014, l'ensemble des provinces canadiennes, à l'exception du Québec (8 %), accorde aux PME un taux inférieur à 5 %.

Il faut par ailleurs rappeler que le taux d'imposition des PME bénéficie majoritairement à des entreprises réalisant 100 % de leurs affaires au Québec, ayant peu d'actifs et développant leurs activités principalement dans des secteurs où la concurrence est locale, comme la construction ou le commerce de détail.

TABLEAU 23

Taux statutaires des PME à l'impôt sur le revenu des sociétés – 2014
(en pourcentage)

	2014
Québec	**8,0**
Ontario	4,5
Nouveau-Brunswick	4,5
Île-du-Prince-Édouard	4,5
Terre-Neuve-et-Labrador	3,0
Nouvelle-Écosse	3,0
Alberta	3,0
Colombie-Britannique	2,5
Saskatchewan	2,0
Manitoba	0,0
Moyenne canadienne[1]	**3,0**

(1) Moyenne canadienne sans le Québec.

3. LES PRÉLÈVEMENTS SUR LA MASSE SALARIALE

Au Canada, seule une minorité de provinces impose une taxe sur la masse salariale comme le fait le Québec avec la cotisation des employeurs au Fonds des services de santé (FSS). Les provinces qui le font prévoient généralement un seuil d'exemption.

Le Québec impose le taux le plus élevé, tout en ne permettant aucune exemption de base, contrairement aux autres provinces. Ainsi, la taxe sur la masse salariale s'applique sur le premier dollar versé en rémunération par les entreprises.

Il y a lieu de préciser que les exemptions ont une influence directe sur les taux effectifs supportés par les entreprises. Les écarts de taux réels sont ainsi beaucoup plus grands dans les faits que les seuls écarts de taux statutaires.

TABLEAU 24

Taux de la taxe sur la masse salariale – 2014
(en pourcentage, sauf indication contraire)

	Taux	Exemption
Québec[1]	**2,7 à 4,26**	—
Ontario[2]	1,95	450 000 $
Manitoba[3]	2,15	1,25 M$
Terre-Neuve-et-Labrador	2,0	1,2 M$
Colombie-Britannique	—	—
Île-du-Prince-Édouard	—	—
Alberta	—	—
Saskatchewan	—	—
Nouveau-Brunswick	—	—
Nouvelle-Écosse	—	—

(1) Les PME exerçant leurs activités dans le secteur primaire ou manufacturier et dont la masse salariale est inférieure à 5 millions de dollars bénéficient depuis le 1er janvier 2015 d'une réduction du taux de cotisation au FSS. De façon sommaire, pour les employeurs admissibles dont la masse salariale totale sera égale ou inférieure à 1 million de dollars, le taux applicable passe de 2,7 % à 1,6 %. Quant aux employeurs admissibles dont la masse salariale totale variera entre 1 million de dollars et 5 millions de dollars, ils deviennent assujettis à un taux allant de 1,6 % à 4,26 %.
(2) L'exemption ne s'applique pas aux employeurs du secteur privé dont la masse salariale totale annuelle dépasse 5 millions de dollars.
(3) Lorsque la rémunération totale annuelle se situe entre 1,25 million de dollars et 2,5 millions de dollars, le taux est de 4,3 % sur le montant excédant 1,25 million de dollars. Aucune exemption n'est accordée si la rémunération totale est de plus de 2,5 millions de dollars.

4. L'IMPOSITION GLOBALE SUR LES DIVIDENDES

Les propriétaires de société ont le choix entre deux options lorsque vient le moment de retirer des sommes de la société. Ils peuvent le faire :

— sous forme de salaire;

— sous forme de dividendes.

Si la rémunération est versée sous forme de salaire, elle est assujettie à l'impôt sur le revenu des particuliers. De plus, le versement d'un salaire permet une déduction à la société, mais oblige de verser certaines cotisations sociales et la taxe sur la masse salariale au gouvernement.

Si la rémunération est versée sous forme de dividendes, elle est d'abord assujettie à l'impôt sur le revenu des sociétés, et ensuite à l'impôt sur le revenu des particuliers. Le versement d'un dividende ne permet aucune déduction pour la société.

4.1 Le principe d'intégration

Afin d'assurer la neutralité du régime fiscal et d'éviter une double imposition, un mécanisme d'intégration entre la fiscalité des particuliers et la fiscalité des sociétés est en place pour faire en sorte qu'un revenu de dividendes soit imposé à un taux similaire à un revenu de travail.

Le mécanisme d'intégration pour le revenu de dividendes comporte deux étapes :

— les dividendes sont d'abord majorés à un montant s'approchant des bénéfices avant impôt de la société;

— un crédit d'impôt correspondant à l'impôt sur le revenu des sociétés s'applique par la suite.

Les taux provincial et fédéral de la majoration et du crédit d'impôt varient selon que les dividendes sont ordinaires (société admissible à la déduction pour petites entreprises, et donc assujettie au taux PME) ou déterminés (société assujettie au taux général d'imposition).

TABLEAU 25

Mécanisme d'intégration lors de l'imposition des dividendes au Québec – 2014
(en pourcentage)

	Dividendes ordinaires		Dividendes déterminés	
	Majoration	Crédit	Majoration	Crédit
Régime provincial	18	7,05	38	11,9
Régime fédéral[1]	18	11,02	38	15,02

(1) Avant l'abattement fédéral de 16,5 %.

❑ Un mécanisme qui n'est pas optimisé pour le Québec

Considérant les taux d'imposition fédéraux sur le revenu des sociétés (11 % pour les PME et 15 % pour les grandes sociétés), le mécanisme d'intégration n'est pas optimisé pour les taux d'imposition en vigueur au Québec, soit 8,0 % pour les PME et 11,9 % pour les grandes sociétés.

— La majoration de 18 % des dividendes ordinaires reflète un taux combiné d'imposition pour les PME de 15,25 %, soit 11 % au fédéral et 4,25 % au niveau provincial.

— Pour les dividendes déterminés, la majoration de 38 % reflète un taux combiné pour les grandes entreprises d'environ 27,5 %, soit 15 % au fédéral et 12,5 % à la province.

Ainsi, au taux maximum de l'impôt sur le revenu des particuliers, le revenu de travail est imposé à un taux de 49,97 %, alors que les dividendes sont assujettis à un taux de 51,23 % pour les dividendes ordinaires et de 52,65 % pour les dividendes déterminés.

Malgré le mécanisme d'intégration, le revenu de travail présente un léger avantage fiscal par rapport au versement de dividendes ordinaires (1,26 point de pourcentage) et déterminés (2,68 points de pourcentage), avant l'application de la taxe sur la masse salariale et des cotisations sociales.

TABLEAU 26

Taux marginal maximum combiné d'imposition du revenu de travail et des dividendes au Québec – 2014
(en pourcentage)

	Revenu de travail	Dividendes ordinaires	Dividendes déterminés
Impôt sur le revenu des sociétés	—	**19**	**26,9**
Provincial	—	8	11,9
Fédéral	—	11	15
Impôt sur le revenu des particuliers	**49,97**	**32,23**	**25,75**
Provincial[1]	25,75	17,87	13,97
Fédéral[1],[2]	24,22	14,35	11,78
TOTAL[3]	**49,97**	**51,23**	**52,65**
Écart par rapport au revenu de travail	—	+1,26	+2,68

(1) Incluant la majoration et le crédit d'impôt pour dividendes.
(2) Incluant l'abattement fédéral de 16,5 %.
(3) Excluant la cotisation au Fonds des services de santé et les cotisations sociales.

4.2 Une comparaison internationale

Il est intéressant de comparer la fiscalité globale sur les revenus des sociétés, incluant l'imposition du revenu, au moment de leur distribution sous forme de dividendes aux actionnaires.

Sous cet angle, les revenus distribués en dividendes sont nettement plus imposés au Québec (52,7 %) que dans la moyenne des pays de l'OCDE (43,1 %).

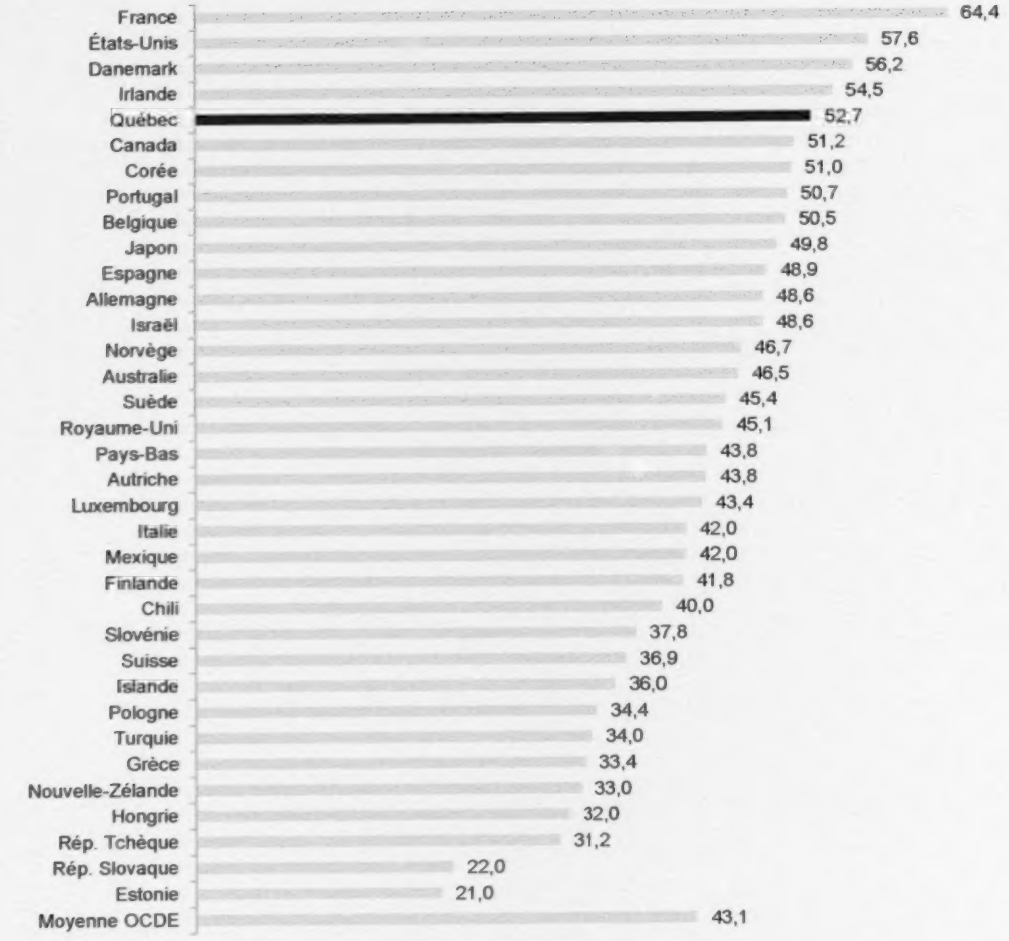
Le taux d'imposition sur les dividendes au Québec est similaire au taux appliqué en Ontario. Dans les données présentées par l'OCDE, les informations concernant le Canada sont en fait les données de l'Ontario.

Parmi les pays du G7, les taux applicables aux revenus distribués en dividendes aux États-Unis et en France sont significativement plus élevés qu'au Québec, mais les autres pays du G7 appliquent un taux plus bas qu'au Québec.

Trois pays scandinaves ont défini un taux d'imposition sur les revenus distribués en dividendes plus bas qu'au Québec, soit la Norvège, la Finlande et la Suède.

GRAPHIQUE 15

Taux d'imposition sur le revenu distribué en dividendes parmi les pays de l'OCDE – 2014



Sources : OCDE et ministère des Finances du Québec.

5. L'ÉVOLUTION DES TAUX D'IMPOSITION SUR LE REVENU DES SOCIÉTÉS

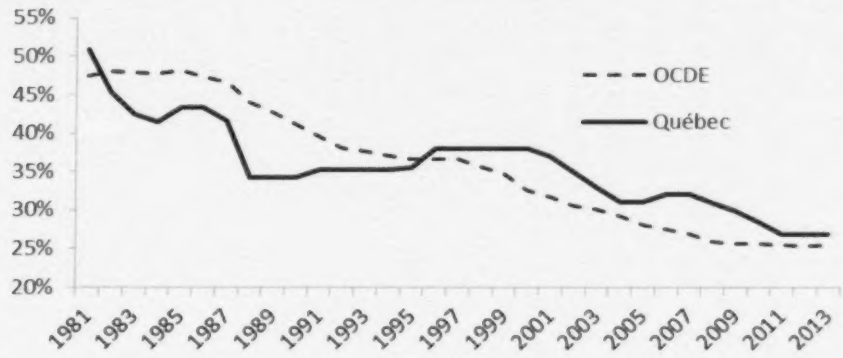
On observe une tendance mondiale à la baisse en matière de taux d'imposition des revenus des sociétés. L'évolution des taux statutaires d'imposition des revenus des sociétés a sensiblement diminué depuis 1981, tant au Québec que dans la moyenne des pays de l'OCDE.

Inversement, pendant la même période, le poids des recettes fiscales des sociétés en proportion du PIB a augmenté, tant au Québec que dans la moyenne des pays de l'OCDE.

Le Québec s'inscrit dans cette évolution mondiale, avec des taux d'imposition suivant une tendance à la baisse, alors que les recettes fiscales correspondantes gagnent en importance.

GRAPHIQUE 16

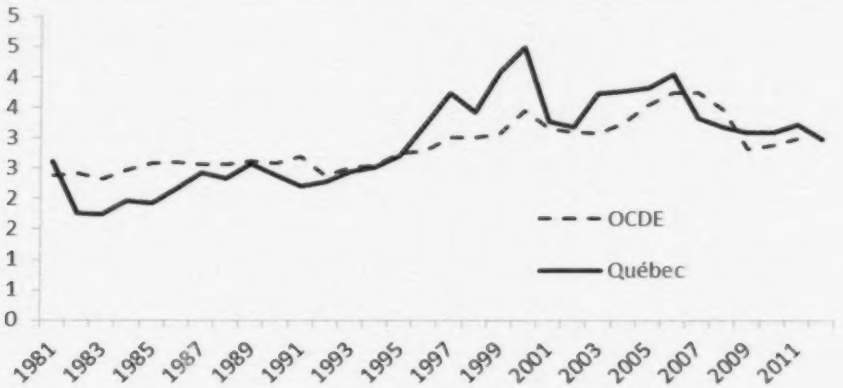
Évolution du taux d'imposition statutaire sur les profits des sociétés – 1981 à 2013
(en pourcentage)



Sources : OECD Tax Database, Agence du revenu du Canada et Revenu Québec.

GRAPHIQUE 17

Évolution du poids de recettes des impôts sur les profits en proportion du PIB – 1981 à 2012
(en pourcentage)



Sources : OCDE (2014), ISQ (2014), Statistique Canada.

6. LA CONTRIBUTION DES SOCIÉTÉS AUX REVENUS AUTONOMES DU GOUVERNEMENT

La part des prélèvements tirés des sociétés dans les revenus autonomes du fonds général du gouvernement a doublé en quarante ans. La part des prélèvements fiscaux provenant des sociétés dans les revenus autonomes se situera à près de 22 % en 2014-2015, comparativement à 10,8 % en 1970-1971.

— Dans les années 1970, la lutte contre le déficit a notamment été financée par des hausses de la taxe sur le capital et de la cotisation des employeurs au Fonds des services de santé.

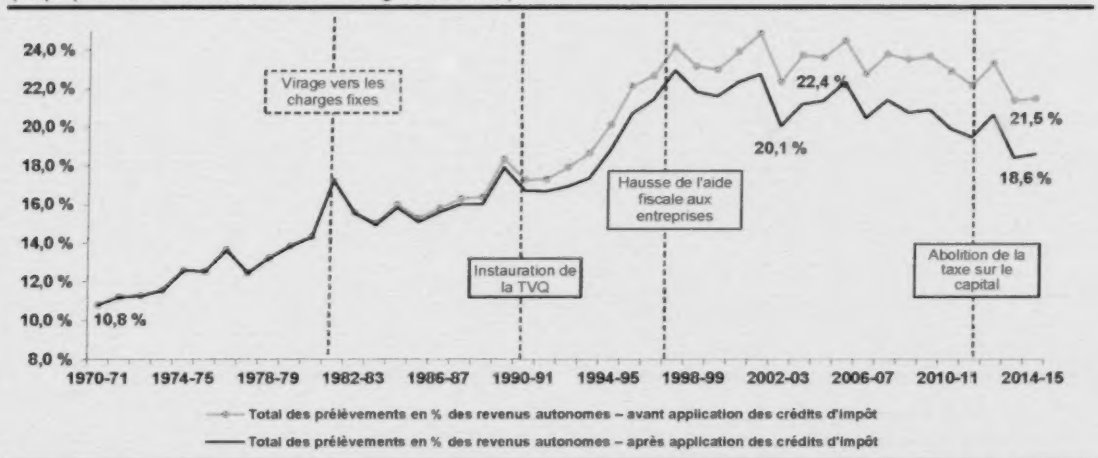
— La réforme de 1981-1982 a accéléré le virage vers les charges fixes – la cotisation au Fonds des services de santé et taxe sur le capital – afin de stabiliser les revenus et de réduire l'effet de la conjoncture économique.

— Au début des années 1990, l'instauration de la TVQ a été bénéfique pour les sociétés, en leur permettant le remboursement des taxes payées sur les intrants. Cette réforme a été financée en grande partie par une augmentation des charges fixes.

On note pour la même période un élargissement de l'écart entre les prélèvements avant et après crédits d'impôt, illustrant l'importance grandissante des crédits d'impôt.

GRAPHIQUE 18

Évolution des prélèvements fiscaux aux sociétés – 1970-1971 à 2014-2015
(en proportion des revenus autonomes du gouvernement)



(1) Total des prélèvements aux sociétés et de la taxe sur la masse salariale, incluant la part de la taxe sur la masse salariale payée par le secteur public.

7. LE RECOURS DES SOCIÉTÉS AUX CRÉDITS D'IMPÔT

7.1 Les principaux constats

❑ Une forte croissance des crédits d'impôt

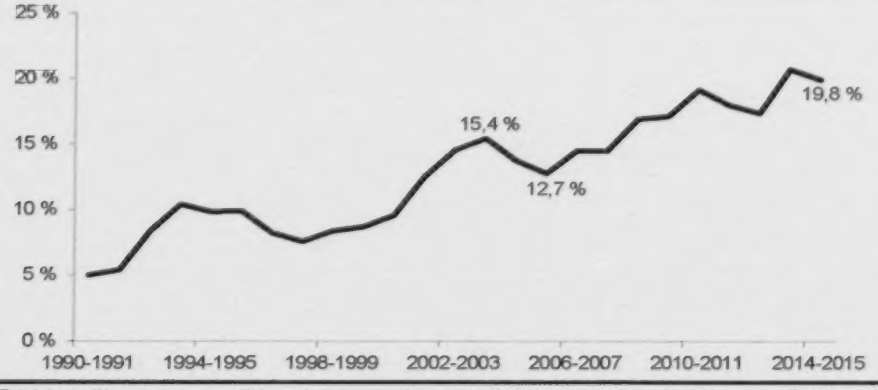
Bien qu'au cours des dernières années l'aide fiscale aux entreprises soit demeurée relativement stable, la valeur des crédits d'impôt, qui représente plus de 75 % de l'aide fiscale aux sociétés, a augmenté à un rythme plus rapide que celui des prélèvements auprès des sociétés.

Le coût des crédits d'impôt en proportion des prélèvements auprès des sociétés était de 5 % en 1990-1991. Il atteindra 19,8 % en 2014-2015, soit une proportion près de 4 fois plus élevée.

Les resserrements apportés à certains crédits d'impôt à l'occasion des budgets 2003-2004 et 2004-2005 ont ralenti la progression pendant quelques années. Néanmoins, la croissance de la proportion du coût des crédits d'impôt en pourcentage des prélèvements auprès des sociétés s'est poursuivie.

GRAPHIQUE 19

Évolution du coût des crédits d'impôt en proportion des prélèvements auprès des sociétés – De 1990-1991 à 2014-2015



Note : Total des prélèvements aux sociétés et de la taxe sur la masse salariale, excluant la taxe sur la masse salariale payée par le secteur public.

❑ Un petit nombre de sociétés bénéficiaires

Une portion importante des crédits d'impôt est accordée à un petit nombre de sociétés. Sur la base des données de 2011, on observe que parmi les 16 990 sociétés bénéficiaires de crédits d'impôt, soit 4 % de l'ensemble des sociétés :

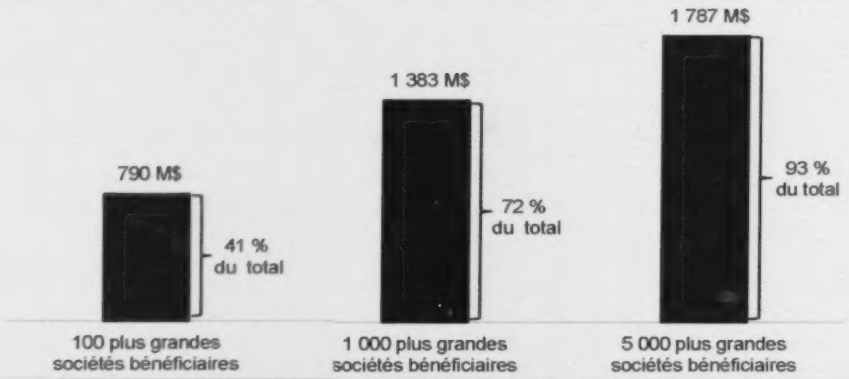
— plus de 40 % du montant total des crédits d'impôt (790 millions de dollars) a été accordé à 100 sociétés, soit moins de 1 % des sociétés bénéficiaires;

— plus de 70 % du montant total des crédits d'impôt (1 383 millions de dollars) a été accordé à 1 000 sociétés, soit moins de 6 % des sociétés bénéficiaires;

— plus de 90 % du montant total des crédits d'impôt (1 787 millions de dollars) a été accordé à 5 000 sociétés, soit 29 % des sociétés bénéficiaires.

GRAPHIQUE 20

Proportion du total des crédits d'impôt accordés selon différents regroupements de sociétés bénéficiaires – 2011



7.2 Certains crédits d'impôt importants

On trouvera ci-après une brève description de certains crédits d'impôt importants relativement aux sociétés ainsi qu'une comparaison de ces crédits d'impôt avec les aides existantes dans d'autres juridictions, lorsque l'information est pertinente ou disponible.

On présentera successivement :

— les crédits d'impôt à la nouvelle économie;

— les crédits d'impôt reliés à l'investissement des sociétés;

— le crédit d'impôt pour la recherche scientifique et le développement expérimental;

— les crédits d'impôt à la culture.

❑ Les crédits d'impôt à la nouvelle économie

Comme pour plusieurs domaines d'importance concernant les aides fiscales aux entreprises, la commission a demandé à un groupe d'experts de l'aider à mieux comprendre les impacts de ces aides sur l'économie et sur les secteurs concernés.

La firme E&B Data a donc été mandatée pour réaliser une étude sur les aides fiscales au secteur de la nouvelle économie qu'elle a intitulée *Revue des programmes de crédits d'impôt à la Nouvelle Économie*.

La firme a évalué deux programmes concernant la nouvelle économie, soit le développement des affaires électroniques et la production de titres multimédias. Elle a fait le point sur la pertinence de ces programmes, leur rentabilité pour les finances publiques ainsi que leur efficacité économique.

On trouvera une analyse plus détaillée dans la version intégrale de l'étude disponible dans le volume 5 du présent rapport.

■ Le crédit d'impôt pour le développement des affaires électroniques

Ce crédit d'impôt a été instauré en 2008 et a comme principal objectif de consolider le secteur des technologies de l'information au Québec.

Le taux du crédit est de 24 % à la suite des resserrements de juin 2014, et il existe un plafond de 20 000 $ par emploi, par année. Un minimum de six employés admissibles est requis.

Le crédit d'impôt s'adresse aux sociétés spécialisées dans le secteur des technologies de l'information, principalement dans le domaine de la conception de systèmes informatiques et de l'édition de logiciels.

Le 11 juillet 2013, le gouvernement a reporté du 31 décembre 2015 au 31 décembre 2025 la date de la fin de l'application de la mesure.

Certains programmes d'aide fiscale aux technologies de l'information dans le monde – 2014

Région	Crédits		Dépenses admissibles
	Min.	Max.	
Californie	55 %	55 %	Réduction des taxes pour l'achat d'équipement admissible
Catalogne	20 %	30 %	Subvention du projet avec possibilité de prêt
Chine	40 %	40 %	Taux d'imposition réduit de 25 % à 15 %
Inde	50 %	100 %	Exemption d'impôt sur le revenu des exportations
	Aucun	Aucun	Subvention des coûts de location en fonction de la surface de l'établissement
Louisiane	25 %	35 %	Crédit d'impôt remboursable pour dépenses en salaires (sans plafond) et équipement admissible
Malaisie	70 %	70 %	Exemption d'impôt
Massachusetts	—	1 500 000 $	Prêt pour l'achat d'équipement
Minnesota	Aucun	Aucun	Achat d'équipement admissible et toutes dépenses indispensables
New York	Variable	Variable	Trois crédits d'impôt sur : les salaires (1 000 $, remboursables), la formation d'employés (limité à 250 000 $, remboursable), les investissements (10 % – 20 %, non remboursable)
	100 %	100 %	Toutes taxes payées (non remboursable)
Nouveau-Mexique	10 %	10 %	Crédit d'impôt pour dépenses en salaires admissibles
Séoul	50 %	100 %	Toutes taxes payées éligibles au remboursement
Ukraine	75 %	75 %	Taux d'imposition réduit de 21 % à 5 %

Source : E&B Data, *Revue des programmes de crédits d'impôt à la Nouvelle Économie*, décembre 2014.

■ Le crédit d'impôt pour la production de titres multimédias

Le crédit d'impôt pour la production de titres multimédias est une mesure permanente mise en place en 1996. Son objectif principal est de développer la production de titres multimédias au Québec.

Les dépenses admissibles sont les salaires d'employés travaillant directement sur un titre multimédia. Le taux varie entre 21 % et 30 %, en fonction de la catégorie de titres.

— La catégorie 1 concerne les titres destinés à être commercialisés (24 %).

— Une prime de 6 % au français peut s'ajouter pour les titres de la catégorie 1.

— La catégorie 2 concerne les autres titres incluant les titres de formation professionnelle (21 %).

Contrairement au crédit d'impôt pour le développement des affaires électroniques, ce crédit n'a aucun plafond admissible par emploi, par année.

Le Québec a été un précurseur pour ce type d'aide. La majorité des programmes ailleurs a été instaurée récemment.

TABLEAU 27

Sélection de programmes d'aide fiscale à la production de jeux vidéo – 2014

Région	Crédits Min.	Crédits Max.	Type de crédits	Dépenses admissibles
Québec	**21 %**	**30 %**	**Remboursables**	**Dépenses en salaires admissibles**
Nouvelle-Écosse	30 %	60 %	Remboursables	Dépenses en salaires admissibles
Manitoba	40 %	40 %	Remboursables	Dépenses en salaires
Ontario	35 %	40 %	Remboursables	Dépenses en salaires admissibles
Nouveau-Brunswick	30 %	30 %	Remboursement	Dépenses en salaires des résidents de la province
Île-du-Prince-Édouard	25 %	25 %	Remboursement	Dépenses en salaires admissibles
Colombie-Britannique	17,5 %	17,5 %	Remboursables	Dépenses en salaires admissibles et commercialisation
Virginie	15 %	40 %	Remboursables	Dépenses et salaires
Alabama	25 %	35 %	Remboursement	Dépenses et salaires des résidents de l'État
Louisiane	25 %	35 %	Remboursables	Dépenses locales et salaires des résidents de l'État
Ohio	25 %	35 %	Remboursables	Dépenses et salaires des résidents de l'État
Michigan	25 %	35 %	Remboursables	Dépenses admissibles
Mississippi	25 %	30 %	Remboursement	Investissement initial et salaires des résidents locaux
Nouveau-Mexique	25 %	30 %	Remboursables	Dépenses et salaires admissibles
Floride	20 %	30 %	Transférables	Dépenses et salaires
Géorgie	20 %	30 %	Transférables	Dépenses et salaires
Connecticut	10 %	30 %	Transférables	Dépenses locales
Wisconsin	25 %	25 %	n.d.	Dépenses et salaires
Rhode Island	25 %	25 %	n.d.	Dépenses et salaires
Hawaii	20 %	25 %	Remboursables	Dépenses locales et salaires des résidents de l'État
Texas	5 %	22,5 %	Subvention	Dépenses locales et salaires des résidents de l'État
Arkansas	10 %	20 %	Remboursement	Dépenses et salaires des résidents de l'État
Colorado	20 %	20 %	Remboursement	Dépenses locales
Kentucky	20 %	20 %	Remboursables	Dépenses admissibles et taxes
New Jersey	20 %	20 %	n.d.	Dépenses et salaires
Caroline du Nord	15 %	20 %	Transférables	Dépenses de recherche et salaires
Maine	5 %	12 %	Remboursement	Dépenses et salaires des résidents de l'État
Séoul	50 %	100 %	Non remboursables	Impôt sur les revenus générés par les activités éligibles
Singapour	40 %	50 %	n.d.	Remboursement des dépenses
Royaume-Uni	25 %	25 %	n.d.	Toute dépense de base considérée indispensable
France	20 %	20 %	Remboursables	Dépenses et salaires admissibles

Source : E&B Data, *Revue des programmes de crédits d'impôt à la Nouvelle Économie*, décembre 2014.

❑ Les crédits d'impôt reliés à l'investissement des sociétés

Pour bien comprendre l'impact des mesures fiscales à l'investissement, tant sur le plan national qu'international, la commission a demandé deux études à des experts externes.

— La première étude a été réalisée par la firme Raymond Chabot Grant Thornton et s'intitule *Rapport sur les mesures fiscales favorisant l'investissement*. Cette étude compare le régime fiscal au Québec en matière d'investissement avec ceux des autres provinces canadiennes et d'autres pays. Elle résume les éléments clés de certaines mesures fiscales visant à stimuler l'investissement se trouvant dans d'autres juridictions. Elle compare aussi les coûts de certains projets d'investissement pour une entreprise avec d'autres juridictions en fonction des mesures fiscales offertes à l'investissement.

— La seconde étude a été demandée à l'Institut du Québec et s'intitule *Fiscalité et aide publique aux entreprises – Revue de la littérature et analyse*. L'Institut du Québec a d'abord effectué une revue des principaux rapports et documents de recherche portant sur l'aide fiscale aux entreprises et sur les déterminants de l'investissement. Dans un deuxième temps, il présente une revue des modèles empiriques et théoriques liant l'investissement au fardeau fiscal des entreprises.

La version intégrale de ces deux études est disponible dans le volume 5 du présent rapport.

■ Le crédit d'impôt à l'investissement

Le taux de base du crédit d'impôt à l'investissement relatif au matériel de fabrication et de transformation (CII) est de 4 %, suite aux resserrements de juin 2014.

Ce taux est bonifié[57] à 8 % pour une PME œuvrant dans une région centrale et jusqu'à 32 % pour les dépenses admissibles réalisées par une PME en zone éloignée.

Les investissements admissibles[58] sont :

— les biens amortissables des catégories 29 et 43 acquis après le 13 mars 2008 et avant le 1er janvier 2018;

— les biens utilisés principalement dans le cadre du traitement de minerais extraits à l'étranger acquis après le 13 mars 2008 et avant le 1er janvier 2018;

— les biens utilisés principalement dans le cadre d'activités de fonte, d'affinage ou d'hydrométallurgie de biens minerais, autres que les minerais provenant d'or et d'argent, extraits au Canada, acquis après le 20 mars 2012 et avant le 1er janvier 2018;

— le matériel électronique universel de traitement de l'information, logiciels d'exploitation y afférents et le matériel accessoire de traitement de l'information (biens de la catégorie 50) utilisés principalement pour la fabrication et la transformation acquis après le 31 janvier 2011 et avant le 1er janvier 2018.

Le taux de remboursement[59] de ce crédit est déterminé en fonction du capital versé consolidé de la société et de ses sociétés associées :

— Il est entièrement remboursable quand le capital versé n'excède pas 250 millions de dollars;

— Il est partiellement remboursable quand le capital versé se situe entre 250 millions de dollars et 500 millions de dollars;

— Il est non remboursable lorsque le capital versé est supérieur à 500 millions de dollars.

La partie du crédit d'impôt qui n'est pas remboursable peut être reportée dans le futur sur 20 ans et rétrospectivement sur trois ans.

---

57 Une société admissible ne peut bénéficier d'un taux majoré pour une année d'imposition, qu'à l'égard de ses investissements admissibles n'excédant pas un plafond cumulatif de 75 millions de dollars.

58 Pour donner droit au crédit d'impôt, le bien doit être neuf et utilisé uniquement au Québec, principalement dans le cadre de l'exploitation d'une entreprise. De plus, la société doit avoir commencé à utiliser le bien dans un délai raisonnable et après son acquisition et elle doit l'utiliser pendant une période minimale de 730 jours. Par ailleurs, le bien ne doit pas être utilisé dans une entreprise reconnue dans le cadre d'un grand projet d'investissement ou d'un projet majeur d'investissement.

59 Une société admissible ne peut bénéficier de la remboursabilité du crédit d'impôt à l'investissement, pour une année d'imposition, qu'à l'égard de ses investissements admissibles n'excédant pas un plafond cumulatif de 75 millions de dollars.

- **Une modification apportée**

Une modification a été apportée dans *Le point sur la situation économique et financière du Québec* le 2 décembre 2014 :

— les entreprises ne pourront bénéficier de ce crédit d'impôt que pour les dépenses admissibles excédant 12 500 $.

Cette modification s'applique à l'égard d'un bien admissible acquis après le 2 décembre 2014, à l'exception :

— d'un bien admissible acquis conformément à une obligation écrite contractée au plus tard le 2 décembre 2014;

— d'un bien admissible dont la construction par la société admissible a commencé avant le 2 décembre 2014.

TABLEAU 28

Taux du crédit d'impôt à l'investissement selon la taille de l'entreprise et la région où les dépenses admissibles sont réalisées
(en pourcentage)

	Régime actuel
Capital versé inférieur à 250 M$	
Régions centrales	8
Zone intermédiaire[1]	16
Bas-Saint-Laurent	
Ouest	16
Est[2]	24
Zone éloignée[3]	32
Capital versé supérieur à 500 M$	
Régions centrales	4
Zone intermédiaire[1]	4
Bas-Saint-Laurent	
Ouest	4
Est[2]	4
Zone éloignée[3]	4

Note : La majoration du taux du crédit d'impôt décroît linéairement entre 250 millions de dollars et 500 millions de dollars de capital versé.
(1) Le Saguenay–Lac-Saint-Jean (région 02), la Mauricie (région 04) ainsi que la MRC de La Vallée-de-la-Gatineau et la MRC de Pontiac dans l'Outaouais (région 07) la MRC d'Antoine-Labelle dans les Laurentides (région 15).
(2) La MRC de la Matapédia, MRC de Matane et MRC de La Mitis.
(3) Les zones éloignées sont : l'Abitibi-Témiscamingue (région 08), la Côte-Nord (région 09), le Nord-du-Québec (région 10) et la Gaspésie–Îles-de-la-Madeleine (région 11).

■ Le congé d'impôt dans le cadre de grands projets

Le gouvernement du Québec accorde depuis novembre 2012 un congé d'impôt sur le revenu des sociétés et un congé de contribution de l'employeur au Fonds des services de santé d'une durée maximale de 10 ans lorsqu'une société effectue un grand projet d'investissement.

Afin de bénéficier de ce congé, la société doit déposer une demande de certificat avant le 21 novembre 2015.

Les secteurs admissibles sont la fabrication, le commerce de gros et l'entreposage ainsi que le traitement et l'hébergement de données. L'investissement doit excéder 200 millions de dollars et le congé est limité à 15 % des investissements admissibles.

❑ Le crédit d'impôt pour la recherche scientifique et le développement expérimental

La commission a demandé une étude à un groupe d'experts pour bien comprendre les impacts du crédit d'impôt pour la recherche scientifique et le développement expérimental sur l'économie.

L'étude a été réalisée par KPMG et s'intitule *Le soutien fiscal à la recherche et développement au Québec.*

L'étude avait notamment pour but de comparer le régime fiscal en recherche et développement du Québec avec les régimes d'autres juridictions, soit notamment les niveaux des taux de base, les taux disponibles selon les types de projets et les dépenses considérées. KPMG a également comparé les coûts pour des projets de recherche et développement dans différentes juridictions.

La version intégrale de l'étude est disponible dans le volume 5 du présent rapport.

■ Les paramètres du crédit d'impôt

Essentiellement, il y a trois critères d'admissibilité afin de se qualifier à des activités de recherche et développement :

— la société doit démontrer un progrès ou un avancement scientifique ou technologique;

— elle doit identifier des incertitudes, des obstacles scientifiques ou technologiques;

— les activités doivent avoir un contenu scientifique ou technique.

Les dépenses admissibles sont les salaires ou 50 % du montant d'un contrat de sous-traitance pour les sociétés dont l'actif est inférieur à 50 millions de dollars.

Pour les PME, le taux est de 30 %. Une réduction linéaire du taux de 30 % à 14 % s'applique pour les sociétés dont l'actif se situe entre 50 millions de dollars et 75 millions de dollars.

Pour les grandes entreprises, c'est-à-dire lorsque l'actif est supérieur à 75 millions de dollars, le taux est de 14 %, l'assiette fiscale demeurant identique.

Le taux du crédit d'impôt pour les PME s'applique sur les premiers 3 millions de dollars de dépenses annuelles. Au-delà de ces dépenses, le taux est de 14 %.

Le crédit d'impôt est totalement remboursable dans toutes les circonstances.

TABLEAU 29

Taux des crédits d'impôt à la recherche et développement pour le gouvernement fédéral, les provinces et les territoires, par taille d'entreprise

	Féd.	Qc	C.-B.	Alb.	Sask.	Man.	Ont.	N.-B.	N.-É.	T.-N.-L.
PME	35 %	30 %	10 %	10 %	15 %	20 %	10 % + 4,5 %	15 %	15 %	15 %
• Plafond des dépenses admissibles	3 M$	3 M$	3 M$	4 M$			3 M$			
Grandes entreprises	15 %	14 %	10 %	10 %	15 %	20 %	4,5 %	15 %	15 %	15 %
• Plafond des dépenses admissibles				4 M$						

Source : On trouvera dans l'étude de KPMG des informations concernant les aides existantes dans les autres provinces..

■ Des modifications apportées

Des modifications ont été apportées dans *Le point sur la situation économique et financière du Québec* le 2 décembre 2014.

Les seuils de dépenses minimales admissibles pour l'ensemble des crédits d'impôt pour la recherche scientifique et le développement expérimental seront :

— de 50 000 $ pour les sociétés dont l'actif est inférieur ou égal à 50 millions de dollars;

— de 225 000 $ pour les sociétés dont l'actif est de 75 millions de dollars et plus;

— d'un montant qui progresse linéairement entre 50 000 $ et 225 000 $ pour les sociétés dont l'actif se situe entre 50 millions de dollars et 75 millions de dollars.

■ Trois autres crédits d'impôt

Il existe trois autres crédits d'impôt remboursables à la recherche et développement visant les contrats de recherche universitaire, les ententes de partenariat entre sociétés privées ainsi que les contributions versées à des consortiums de recherche.

Le taux de ces crédits d'impôt était de 28 % avant le 3 décembre 2014.

La législation fiscale a été modifiée de façon à uniformiser les taux applicables aux crédits d'impôt remboursables pour la recherche et développement pour les dépenses engagées après le 2 décembre 2014, relativement à un contrat de recherche universitaire, une entente de partenariat entre sociétés privées ainsi que les contributions versées à un consortium de recherche, conclue après cette date.

La commercialisation

Les pays européens ont recours de plus en plus à des incitatifs de type « *Patent Box* ».

Ces incitatifs prennent souvent la forme d'une exemption complète ou partielle de l'impôt sur le revenu des sociétés découlant de la propriété intellectuelle. Ils ont comme but d'inciter les sociétés effectuant de la recherche et développement à exploiter et à commercialiser les innovations dans le pays où la recherche et développement est effectuée[60].

Actuellement, neuf pays, dont huit en Europe, ont introduit une telle mesure.

Le rapport concernant l'examen du soutien fédéral de la recherche et développement, dirigé par Thomas Jenkins et rendu public en 2011, propose des initiatives complémentaires au soutien à la commercialisation[61]. Il est proposé dans ce rapport de mettre en place un nouveau programme pilote de bons de commercialisation pour aider les PME à établir des relations avec des partenaires en innovation.

---

60 Ces incitatifs sont décrits dans l'étude de KPMG, p. 82 à 84.

61 Thomas JENKINS, *Innovation Canada : le pouvoir d'agir. Examen du soutien fédéral de la recherche-développement – Rapport final du groupe d'experts*, 2011.

❑ Les crédits d'impôt à la culture

La commission a mandaté la firme KPMG pour réaliser une étude afin de mieux connaître l'importance des crédits d'impôt pour les firmes exerçant leurs activités dans ce secteur. L'étude intitulée *Analyse des mesures fiscales destinées aux entreprises du secteur culturel* est disponible dans le volume 5 du présent rapport.

L'étude couvre, entre autres, les éléments suivants :

— un portrait de l'évolution des différents types de productions culturelles depuis 10 ans en mettant en relief l'utilisation de l'aide fiscale;

— une analyse financière d'un échantillon d'entreprises exerçant leurs activités dans le secteur culturel;

— une analyse d'impact d'un changement des mesures fiscales sur la situation financière de ces entreprises;

— une analyse des facteurs de développement des entreprises culturelles, autres que celui des coûts d'exploitation.

Quelques observations générales peuvent être tirées de cette étude.

— La stabilité et la prévisibilité des crédits d'impôt sont particulièrement importantes pour les industries requérant des engagements à long terme, notamment la production de spectacles (engagements de tournée) et les séries télévisées.

— Les crédits d'impôt incitent les entreprises à produire ce qu'elles ne pourraient produire autrement. Les crédits d'impôt permettent une offre diversifiée de produits culturels, même si certaines entreprises disent souffrir d'une offre trop importante.

On aborde ci-après successivement les crédits d'impôt à la culture concernant les secteurs de :

— la production cinématographique et télévisuelle québécoise;

— les services de production cinématographique (tournages étrangers);

— le doublage;

— les enregistrements sonores;

— l'édition de livres;

— la production de spectacle.

■ Le crédit d'impôt à la production cinématographique et télévisuelle québécoise

Le crédit d'impôt à la production cinématographique et télévisuelle québécoise a été introduit en 1990 afin de créer les conditions permettant à l'industrie de la production indépendante et aux industries techniques et de services la composant d'avoir un meilleur accès au capital nécessaire pour assurer son expansion, se consolider et élargir leur marché.

Ce secteur d'activité reçoit un peu plus de 50 % de l'aide fiscale accordée aux entreprises culturelles.

Le taux de base du crédit d'impôt est de 28 %, mais des bonifications sont accordées pour les productions en langue française, les productions régionales, les effets spéciaux ou l'animation numérique et pour les productions qui n'ont pas de financement public.

Le taux de base est légèrement inférieur à ce que l'on trouve dans d'autres provinces canadiennes.

TABLEAU 30

Comparaisons du crédit d'impôt à la production cinématographique et télévisuelle québécoise avec l'Ontario et la Colombie-Britannique
(en pourcentage)

	Québec	Ontario	Colombie-Britannique
Taux de base	28	35	35
Bonifications			
– Langue française	8	—	—
– Format géant	8	—	—
– Sans financement public	8	—	—
– Régionale	16[1]	10	12,5
– Régions éloignées	—	—	6,0
– Effets spéciaux et animation numérique	8	20	17,5

(1) Limité à 8 % si déjà bonifié.
Source : Ministère des Finances du Québec.

Depuis le 3 décembre 2014, le crédit d'impôt est calculé sur les dépenses de main-d'œuvre admissibles majorées de 2 %. Généralement, au moins 75 % des frais de production doivent être versés à des résidents du Québec. De plus, les dépenses de main-d'œuvre admissibles donnant droit au crédit d'impôt ne peuvent dépasser 50 % des frais de production.

KPMG a évalué l'impact de la réduction du taux du crédit d'impôt, annoncée dans le budget 2014-2015 de juin 2014, sur la rentabilité de cette industrie, mesurée par les bénéfices avant impôts, intérêts et amortissements.

— Pour les entreprises ayant un chiffre d'affaires de plus de 10 millions de dollars, cette rentabilité serait passée de 19 % à 18 %.

— Pour les entreprises ayant moins de 10 millions de dollars de chiffre d'affaires, elle serait passée de 3 % à 0 %.

Selon cette même étude, le domaine de l'animation semblerait confronté à des défis qui lui sont propres, notamment au niveau de la capacité à attirer et à maintenir une main-d'œuvre compétente. Pour des raisons salariales, la main-d'œuvre tend à partir à l'extérieur ou dans le domaine du jeu vidéo.

■ Le crédit d'impôt pour services de production cinématographique

Ce crédit d'impôt a été introduit en 1998 et ne s'appliquait alors qu'aux dépenses de main-d'œuvre. Le crédit d'impôt a été mis en place pour convaincre les producteurs étrangers de choisir le Québec comme lieu de tournage et pour stimuler la création d'emplois.

L'application du crédit d'impôt sur tous les frais admissibles a été implantée en 2009.

Le taux de base du crédit d'impôt est de 20 % sur tous les frais de production admissibles. Une bonification de 16 % aux dépenses de main-d'œuvre admissibles est accordée pour les effets spéciaux et l'animation.

Selon KPMG, l'aide fiscale, les coûts locaux de production et les paysages sont des éléments déterminants dans la décision d'une entreprise de tourner au Québec.

Le Québec est considéré comme un des endroits les plus intéressants en Amérique du Nord pour les services de production, en raison non seulement du taux de crédit d'impôt offert, mais aussi de la stabilité de ce crédit d'impôt et de sa pérennité dans le temps.

KPMG a également montré que le bénéfice avant impôts, intérêts et amortissements des entreprises de ce secteur passerait de 3 % à 1 % à la suite de la baisse du taux crédit d'impôt de juin 2014, quelle que soit la taille de l'entreprise.

Toutefois, selon les résultats des analyses de retombées économiques et fiscales répertoriées[62], le crédit d'impôt pour services de production cinématographique ne semble pas respecter le critère du ratio de rentabilité fiscale, ce qui remet en cause son bien-fondé.

---

62 Voir ci-après, page 162.

TABLEAU 31

Comparaison des crédits d'impôt accordés aux services de production cinématographique étrangère pour certains territoires sélectionnés

Province	Crédit de base	Dépenses admissibles	Plafond	Bonification régionale	Bonification effets spéciaux
Québec	20 %	Main-d'œuvre, biens et services	—		16 % des frais de main-d'œuvre admissibles au Québec
Ontario	25 %	Main-d'œuvre, biens et services	—		20 % sur les frais de main-d'œuvre admissibles en Ontario
Colombie-Britannique	33 %	Frais de main-d'œuvre admissibles	—	6 % si > 50 % des scènes sont tournées hors Vancouver +6 % si régions éloignées	17,5 % sur les frais de main-d'œuvre admissibles en C.-B.
Louisiane	30 %	Dépenses directes de production en Louisiane Minimum de dépenses à 300 000 $	—		Le crédit s'applique aussi aux effets spéciaux et visuels
New York	30 %	Dépenses de production admissibles (incluant la postproduction)	420 M$ par année		Le crédit s'applique aussi aux effets spéciaux et visuels
Californie	20 % à 25 %	Dépenses de production admissibles	100 M$ (2014-2015) à 230 M$ (2015-2016)		

Source : KPMG, *Analyse des mesures fiscales destinées aux entreprises du secteur culturel*, p. 3.

■ Le crédit d'impôt pour le doublage de films

Le crédit d'impôt pour le doublage de films a été introduit en 1997 pour soutenir les activités de doublage réalisées au Québec et pour permettre aux entreprises de cette industrie d'élargir leur marché.

Le crédit d'impôt s'applique sur les dépenses de main-d'œuvre admissibles à un taux de 28 %. Une limite de 45 % calculée sur la contrepartie payée pour le service est applicable.

Dans son étude, KMPG souligne les points suivants :

— Les coûts de main-d'œuvre liés aux activités de doublage admissibles représentent 60 % des coûts des entreprises.

— La réduction de 20 % du crédit d'impôt annoncée au printemps 2014 aurait fait passer les bénéfices avant impôts, intérêts et amortissements de 8 % à 6 % pour l'ensemble des entreprises, quelle que soit leur taille.

— La compétition internationale est de plus en plus vive et vient de pays tels que la Belgique, l'Espagne ou le Maroc, qui offrent des prix inférieurs et bénéficient de conditions de travail plus souples.

— Les coûts élevés de la main-d'œuvre par rapport aux concurrents peuvent difficilement être corrigés, en raison de la forte syndicalisation du milieu des artistes.

■ Le crédit d'impôt pour la production d'enregistrements sonores

Le crédit d'impôt pour la production d'enregistrements sonores a été introduit en 1999, dans le but :

— de soutenir les entreprises de production de disques, notamment dans la production de contenu québécois;

— de stimuler la création d'emplois;

— de favoriser la capitalisation des entreprises et la consolidation de l'industrie.

Le taux du crédit d'impôt est de 28 % des dépenses admissibles engagées et payées. Un certificat d'admissibilité doit être délivré par la SODEC et les dépenses admissibles ne peuvent dépasser 50 % des frais de production cumulés relatifs au bien admissible.

KPMG souligne que les entreprises de ce secteur affichaient déjà, avant la réduction de 20 % du crédit d'impôt annoncée en juin 2014, un bénéfice avant impôts, intérêts et amortissements négatifs de 3 %.

KPMG présente également les constats suivants :

— l'industrie des enregistrements sonores au Québec fait face depuis quelques années à une diminution de ses revenus;

— l'industrie québécoise, avec l'arrivée du numérique, subit une diminution de la part de marché des artistes québécois et francophones;

— le numérique impose de nouvelles dépenses de mise en marché, alors que les revenus sont loin de compenser la baisse des ventes de CD;

— le risque d'affaires est élevé, puisque les entreprises doivent assumer des coûts de développement, de production et de commercialisation;

— de tous les crédits d'impôt accordés à la culture, celui à l'enregistrement sonore représente la somme la plus faible, soit moins de 1,5 million de dollars par année.

■ Le crédit d'impôt pour l'édition de livres

Le crédit d'impôt pour l'édition de livres a été introduit en 2000 afin de :

— soutenir les entreprises du secteur;

— permettre aux éditeurs de développer les marchés étrangers, de produire de grands projets d'édition et d'exploiter le marché de la traduction.

En 2011, l'admissibilité au crédit d'impôt a été élargie aux livres numériques.

Les ouvrages admissibles sont les œuvres d'un auteur québécois ou de plusieurs auteurs, lorsqu'au moins 50 % d'entre eux sont québécois.

Le taux du crédit d'impôt est de 28 % de la dépense de main-d'œuvre admissible attribuable à des frais préparatoires à l'édition et de 21,6 % de la dépense de main-d'œuvre admissible attribuable aux frais d'impression de l'ouvrage ou du groupe d'ouvrages. La dépense de main-d'œuvre admissible est limitée à 50 % de l'ensemble des frais préparatoires directement attribuables à la préparation de l'ouvrage et des frais d'édition en version numérique, ainsi qu'à 33,3 % des frais d'impression directement attribuables à l'impression de l'ouvrage.

Le crédit d'impôt maximal est de 350 000 $ pour un ouvrage admissible ou par chacun des ouvrages faisant partie d'un groupe.

KPMG souligne que la baisse du crédit d'impôt de juin 2014 aurait fait passer le bénéfice avant impôts, intérêts et amortissements de 12 % à 11 % pour les entreprises dont les ventes sont inférieures à 1 million de dollars et de 15 % à 14 % pour les entreprises ayant des ventes supérieures à 1 million de dollars.

■ Le crédit d'impôt pour la production de spectacles

Le crédit d'impôt a été introduit en 1999 afin de soutenir la production de spectacles musicaux, dramatiques, d'humour, de mime ou de magie.

L'objectif du crédit d'impôt est de :

— favoriser la consolidation de l'industrie;

— permettre la production de spectacles aux budgets plus ambitieux;

— soutenir la création d'emplois.

Le taux du crédit d'impôt est de 28 % des dépenses de main-d'œuvre en lien avec une production admissible.

Les dépenses admissibles sont limitées à 50 % des frais de production cumulés en lien avec le spectacle admissible. Le plafond du crédit d'impôt est de 1 million de dollars pour les comédies musicales et de 600 000 $ pour les autres productions.

KPMG souligne que la baisse de 20 % du crédit d'impôt aurait fait passer le bénéfice avant impôts, intérêts et amortissements de 1 % à −0,2 % pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est inférieur à 1,5 million de dollars et de 7 % à 5 % pour celles qui ont des ventes supérieures à 1,5 million de dollars.

KPMG présente également les constats suivants.

— Depuis cinq ans, l'assistance baisse dans tous les secteurs.

— Les spectacles à grand déploiement de magie, d'humour et de cirque ont davantage progressé que les programmes de musique et de théâtre.

— Le producteur finance la production, la mise en marché et la promotion.

— Le financement est tributaire du succès des productions et de la vente des billets.

SEPTIÈME PARTIE : LES PRINCIPALES CARACTÉRISTIQUES DES TAXES À LA CONSOMMATION

Le septième thème abordé par la commission est celui des principales caractéristiques des taxes à la consommation.

Pour bien saisir les particularités des taxes à la consommation et les insérer dans une perspective internationale, la commission a commandé l'étude *L'expérience internationale et les tendances actuelles en matière d'impôts sur la consommation*. Cette étude a été réalisée par Alain Charlet, membre du Groupe technique consultatif de l'OCDE sur les impôts sur la consommation et expert indépendant pour le FMI, et Stéphane Buydens, conseiller pour la politique TVA au Centre de politique et d'administration fiscales de l'OCDE.

L'étude est reproduite dans son intégralité dans le volume 5 du présent rapport.

L'objet de l'étude est d'éclairer et de fournir à la commission une perspective internationale sur les sujets suivants :

— les différentes formes d'imposition sur la consommation;

— l'évolution récente des impôts sur la consommation;

— l'amélioration des recettes publiques en matière d'impôts sur la consommation;

— la question du rééquilibrage de la fiscalité en faveur des taxes sur la consommation.

Dans la présente section, on abordera successivement :

— le poids des taxes sur les biens et services;

— la comparaison des taxes sur la valeur ajoutée appliquées dans les pays de l'OCDE;

— l'étendue de l'assiette de la taxe sur la valeur ajoutée;

— l'application de la taxe de vente à certains produits détaxés au Québec;

— la taxation spécifique;

— l'écofiscalité;

— le problème de la perception des taxes de vente sur le commerce électronique.

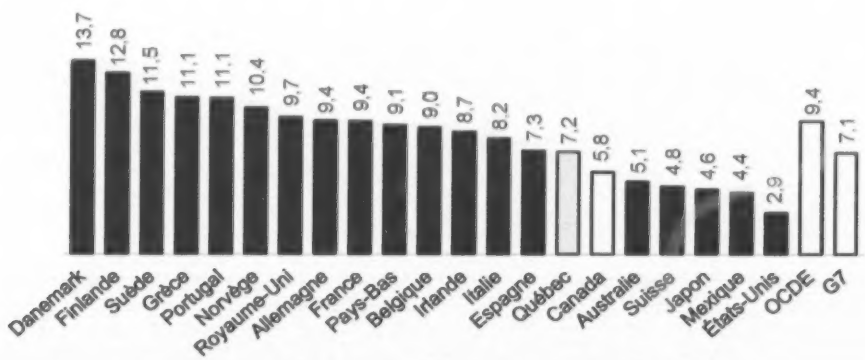
1. LE POIDS DES TAXES SUR LES BIENS ET SERVICES

Les taxes sur les biens et services (taxes sur les ventes au détail et taxes d'accise) représentent 7,2 % du PIB québécois, comparativement à 5,8 % pour le Canada pris dans son ensemble et à 2,9 % pour les États-Unis.

Le niveau des taxes à la consommation prélevées au Québec est plus bas que dans la moyenne des pays membres de l'OCDE, où le poids de ce type de taxes est de 9,4 % du PIB.

GRAPHIQUE 21

Importance des taxes sur les biens et services au Québec et dans certains pays de l'OCDE – 2012
(en pourcentage du PIB)



Sources : OCDE, entrepôt de données au 30 janvier 2015, et Institut de la statistique du Québec, Comptes économiques des revenus et dépenses du Québec (Édition 2014).

2. LA COMPARAISON DES TAXES SUR LA VALEUR AJOUTÉE APPLIQUÉES DANS LES PAYS DE L'OCDE

❑ Une comparaison internationale

À 14,975 %, le Québec se classe sous la moyenne des pays de l'OCDE pour ce qui est du taux de taxes de vente (TPS et TVQ combinées). Avec 19,1 %, le taux de la moyenne des pays de l'OCDE est supérieur au taux combiné au Québec.

Parmi les pays de l'OCDE, les États-Unis représentent un cas particulier. Les États-Unis sont en effet le seul pays à ne pas avoir de taxe sur la valeur ajoutée. Certains États prélèvent une taxe de vente, d'autres non.

Au total, 21 des 34 pays de l'OCDE ont un taux de taxe sur la valeur ajoutée de 20 % et plus. Pour les pays européens du G7, le taux varie entre 19 % et 22 %, ce qui est équivalent au taux moyen des pays de l'OCDE.

Avec un taux combiné fédéral-Québec de 14,975 %, le Québec a l'un des taux les plus faibles des juridictions observées, à l'exception du Japon (5 %).

Du côté des pays scandinaves, une certaine homogénéité apparaît. Le Danemark, la Norvège et la Suède ont un taux de 25 %. La Finlande applique un taux de 24 %.

On observe qu'entre 2000 et 2014 :

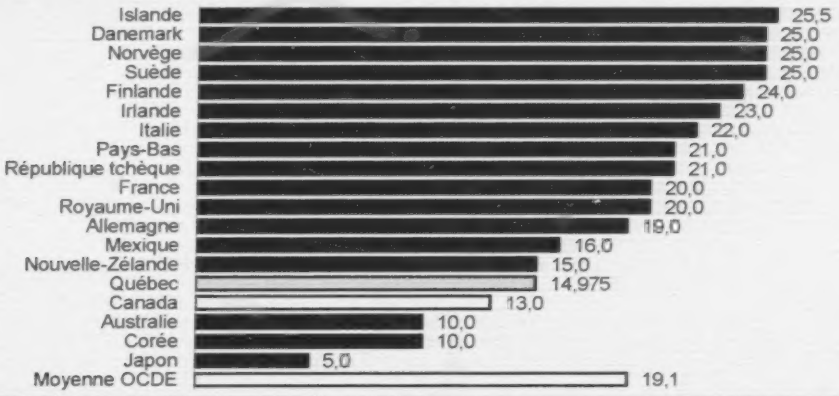
— le taux moyen des taxes sur la valeur ajoutée dans les pays de l'OCDE a augmenté de 1,1 point, passant de 18 % à 19,1 %;

— un total de 21 pays ont augmenté leur taux de taxe;

— sept pays ont augmenté leur taux de taxe au-dessus du seuil de 20 %.

GRAPHIQUE 22

Taux de taxe à la consommation parmi les pays de l'OCDE – 2014
(en pourcentage)



Sources : OCDE et ministère des Finances du Québec.

❑ Une comparaison interprovinciale

Une majorité de provinces applique un taux de taxes de vente combiné fédéral et provincial de 13 %.

Après la Nouvelle-Écosse (15 %), le Québec applique le taux combiné le plus élevé, soit 14,975 %. L'Alberta est la seule province à ne pas appliquer de taxe de vente provinciale. Seule la TPS s'y applique.

TABLEAU 32

Taux de taxe à la consommation dans les provinces canadiennes – 2014

	Taxe de vente provinciale	TPS[1]	Taux combinés
Alberta	0 %	5 %	5 %
Saskatchewan	5 %	5 %	10 %
Colombie-Britannique	7 %	5 %	12 %
Terre-Neuve-et-Labrador[2]	8 %	5 %	13 %
Nouveau-Brunswick[2]	8 %	5 %	13 %
Ontario[2]	8 %	5 %	13 %
Manitoba	8 %	5 %	13 %
Île-du-Prince-Édouard[2]	9 %	5 %	14 %
Québec	**9,975 %**	5 %	**14,975 %**
Nouvelle-Écosse[2]	10 %	5 %	15 %
Moyenne[3]	**8,1 %**	**5 %**	**12,3 %**

(1) La TPS ou partie fédérale de la TVH.
(2) Ces provinces appliquent la TVH. Ainsi, la taxe de vente provinciale et la TPS regroupent respectivement la part provinciale et fédérale de la TVH.
(3) Pour la taxe de vente provinciale, la moyenne représente celle des provinces qui appliquent une telle taxe (excluant l'Alberta) et pour le taux combiné, la moyenne représente celle de toutes les provinces, incluant l'Alberta.

3. L'ÉTENDUE DE L'ASSIETTE DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE

Cette section sur l'étendue de l'assiette des taxes de vente s'appuie sur l'étude *L'expérience internationale et les tendances actuelles en matière d'impôts sur la consommation*, réalisée par Alain Charlet et Stéphane Buydens, à la demande de la commission.

L'étude est reproduite dans son intégralité dans le volume 5 du présent rapport.

❑ Le ratio de recettes des taxes sur la valeur ajoutée (TVA)

L'OCDE a construit un indicateur permettant de mesurer l'efficacité d'un système de collecte de TVA, le ratio de revenus tirés de la taxe sur la valeur ajoutée. Cet indicateur mesure l'écart entre les revenus dégagés en théorie par un système de TVA « pur » (supposant l'existence d'un taux unique, une discipline fiscale parfaite et une collecte totale de la taxe) et les revenus réellement collectés[63].

Ce ratio est le résultat du rapport entre les montants de TVA réellement collectés et les montants qui l'auraient été, en théorie, si la TVA avait été appliquée avec un taux unique à l'ensemble de la « consommation finale[64] ». Par exemple, un ratio de 0,6 signifie que seulement 60 % des taxes qui pourraient potentiellement être collectées le sont réellement.

En ce sens, le ratio de recettes de la TVA est un indicateur des effets des exonérations, des taux réduits, des seuils d'immatriculation à la TVA et du manque de discipline fiscale sur la collecte des recettes de la TVA.

---

63 OCDE, "Measuring performance of VAT", chapitre 3 de *Consumption Tax Trends 2014*, OECD Publishing, 2014.

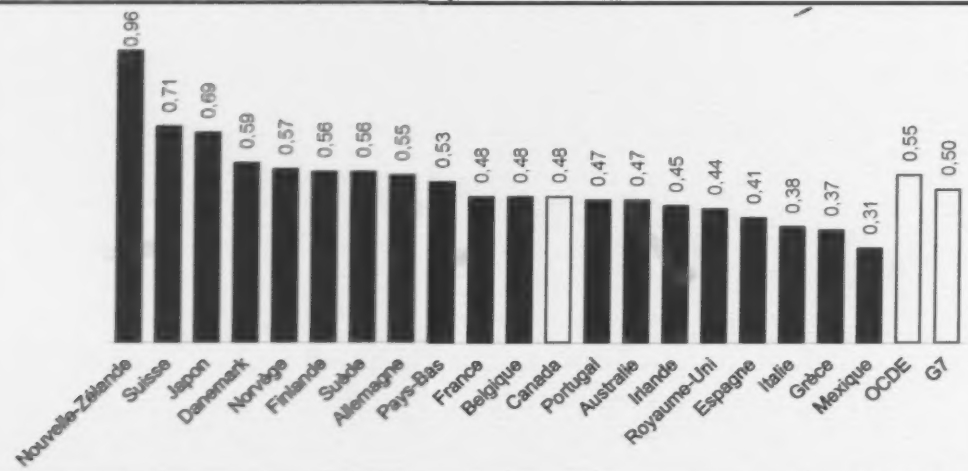
64 Pour les besoins du calcul du ratio, la « consommation finale » est censée être reflétée par les chiffres de la consommation nationale extraits des comptes nationaux. Cependant, cette correspondance n'est pas parfaite, dans la mesure où, par exemple, des biens d'investissement, pourtant soumis à la TVA, ne sont pas considérés comme de la consommation dans les comptes nationaux. *Ibid.*

Le ratio de recettes de la TVA du Canada était de 0,48 en 2012. Il était en dessous de la moyenne de l'OCDE (0,55 en 2011 et en 2012)[65] et il se situait au niveau du ratio de l'Australie (0,47) et de la France (0,48). Il était très éloigné de celui de la Nouvelle-Zélande (0,96) qui est à l'origine des modèles de TVA de « seconde génération », et qui a inspiré le modèle canadien. Le faible ratio du Canada était une indication d'une base érodée par de nombreuses détaxations et exonérations.

Cet indicateur n'est pas calculé pour le Québec[66]. Néanmoins, en toute logique, le ratio du Québec devrait être relativement comparable à celui du Canada.

GRAPHIQUE 23

Ratio des recettes de la TVA parmi les pays de l'OCDE – 2012



Source : OCDE.

[65] OCDE, *op. cit.*, Figure 3.1, "VAT Revenue Ratio 2012", et Table 3.1, "VAT Revenue Ratio (VRR)".

[66] Le ratio du Québec ne serait guère différent de celui du Canada, car la TVQ est maintenant largement harmonisée avec la TPS.

4. L'APPLICATION DE LA TAXE DE VENTE À CERTAINS PRODUITS DÉTAXÉS AU QUÉBEC

Avec la détaxation des produits alimentaires, des produits pharmaceutiques et des livres, le Québec et le Canada (pour ce qui est de la détaxation à la TPS des produits alimentaires et des produits pharmaceutiques) se rapprochent en partie du dispositif mis en place dans certains États membres de l'Union européenne comme l'Irlande ou le Royaume-Uni, même si l'ensemble des produits considérés ne sont pas soumis au taux zéro dans ces deux pays.

Aucun autre État membre de l'Union européenne n'applique un taux zéro à ces trois produits. Seulement deux pays, la Bulgarie et le Danemark, appliquent le taux général de la TVA aux trois produits indiqués. Trois pays, l'Estonie, la Lituanie et la République slovaque, appliquent le taux général de la TVA aux produits alimentaires sans l'appliquer aux produits pharmaceutiques et aux livres.

TABLEAU 33

Taux de la TVA sur les produits alimentaires, les produits pharmaceutiques et sur les livres parmi les États membres de l'Union européenne – 2015
(en pourcentage)

	Taux sur les produits alimentaires			Taux sur les produits pharmaceutiques			Taux sur les livres		
Pays	1er taux	2e taux	3e taux	1er taux	2e taux	3e taux	1er taux	2e taux	3e taux
Allemagne	7	19	—	19	—	—	7	19	—
Autriche	10	—	—	10	—	—	10	20	—
Belgique	6	12	21	6	21	—	6	21	—
Bulgarie	20	—	—	20	—	—	20	—	—
Chypre	5	19	—	5	—	—	5	19	—
Croatie	5	13	25	5	25	—	5	—	—
Danemark	25	—	—	25	—	—	25	—	—
Espagne	4	10	—	4	21	—	4	21	—
Estonie	20	—	—	9	—	—	9	20	—
Finlande	14	—	—	10	—	—	10	24	—
France	5,5	10	20	2,1	10	20	5,5	20	—
Grèce	13	—	—	6,5	13	23	6,5	23	—
Hongrie	18	27	—	5	27	—	5	—	—
Italie	4	10	—	10	22	—	4	22	—
Irlande	0 ou 4,8	13,5	23	0	23	—	0	23	—
Lettonie	12	21	—	12	—	—	12	21	—
Lituanie	21	—	—	5	—	—	9	21	—
Luxembourg	3	—	—	3	17	—	3	—	—
Malte	0	—	—	0	—	—	5	—	—
Pays-Bas	6	—	—	6	21	—	6	—	—
Pologne	5	8	23	8	—	—	5	23	—
Portugal	6	13	23	6	—	23	6	—	—
République slovaque	20	—	—	10	—	—	10	20	—
République tchèque	10	15	—	10	—	—	10	21	—
Roumanie	9	24	—	9	—	—	9	—	—
Royaume-Uni	0	20	—	0	20	—	0	20	—
Slovénie	9,5	—	—	9,5	—	—	9,5	—	—
Suède	12	25	—	0	25	—	6	25	—

Source : Commission européenne, Taux de TVA appliqués dans les États membres de l'Union européenne, janvier 2015.

❑ Une détaxation qui bénéficie moins aux plus démunis

Une étude récente de l'OCDE[67] indique que l'application de taux réduits sur des produits spécifiques entraîne un manque à gagner important provenant des déciles les plus riches. Ce résultat est cohérent dans tous les pays analysés.

— Le choix d'appliquer des taux réduits pour les aliments en vue d'aider les plus démunis n'est manifestement pas bien ciblé.

— On en arrive au même constat dans le cas des produits pharmaceutiques, où les déciles à revenu supérieur ont tendance à profiter davantage des taux réduits que les déciles à revenu modeste.

— En ce qui concerne l'application d'un taux réduit sur les livres, la concentration du coût de la dépense fiscale au décile à revenu élevé apparaît encore plus importante.

Ainsi, en ce qui concerne les produits alimentaires, les produits pharmaceutiques et les livres, l'étude montre que le décile le plus riche profite toujours davantage de la dépense fiscale liée à la réduction de la taxe que le décile le plus pauvre, ce qui tend à démontrer que la détaxation ne profite pas surtout aux plus démunis.

À la lumière de ces résultats, il ne semble pas que détaxer des produits ou des services constitue la meilleure approche pour tenir compte de la plus faible capacité de payer des personnes à revenu modeste.

Appliquer la taxe et accorder un soutien aux personnes ayant une capacité de payer moindre constituerait donc un meilleur moyen de soutenir les personnes à revenu modeste.

---

67 OCDE, *The Distributional Effects of Consumption Taxes in OECD Countries*, OECD Tax Policy Studies, 2014.

5. LA TAXATION SPÉCIFIQUE

❑ Le principe général

Les taxes spécifiques sont calculées selon un taux unitaire par quantité transigée de certains produits. Elles visent généralement à récupérer certains coûts sociaux liés à la consommation du produit concerné, et à en limiter l'usage.

Ces taxes sont souvent préférées à d'autres taxes, pour prélever les revenus nécessaires au financement des services publics. Les objectifs fixés les rendent plus acceptables par la collectivité et elles affectent généralement moins la compétitivité des agents économiques.

Le Québec prélève trois taxes spécifiques :

— la taxe spécifique sur les boissons alcooliques;

— la taxe spécifique sur les carburants;

— la taxe spécifique sur les produits du tabac.

❑ L'importance de la taxation spécifique

Les taxes spécifiques sur les boissons alcooliques, les carburants et les produits du tabac procureront au gouvernement du Québec des revenus de 4 milliards de dollars en 2014-2015, soit 5 % du total des revenus consolidés.

La proportion des taxes spécifiques comprise dans les prix est relativement élevée, variant de 30,1 % pour la bière jusqu'à environ 67 % pour le vin et le tabac, en passant par 35,7 % pour l'essence.

TABLEAU 34

Revenus provenant des taxes spécifiques
(en millions de dollars)

Taxes spécifiques	2013-2014	2014-2015	2015-2016	2016-2017
Boissons alcooliques[1]	552	598	624	631
Carburants	2 331	2 330	2 375	2 410
Produits du tabac	1 026	1 108	1 103	1 062
TOTAL	**3 909**	**4 036**	**4 102**	**4 103**

(1) Incluant un montant de 100 millions de dollars dédié au Fonds des générations en 2014-2015 et en 2015-2016. À compter de 2016-2017, le montant dédié s'élèvera à 500 millions de dollars annuellement.

5.1 La taxe spécifique sur les boissons alcooliques

La taxe spécifique sur les boissons alcooliques est calculée selon un taux unitaire par volume (en dollars par litre) s'appliquant à toute vente au détail de boissons alcooliques au Québec.

Cette taxe est perçue par des agents-percepteurs à un moment antérieur à la vente finale aux consommateurs.

Le 1er août 2014, les taux applicables ont été uniformisés, de sorte que depuis cette date, les taux sont les mêmes peu importe le lieu de consommation (à domicile ou dans les établissements pour consommation sur place).

Les taux de taxation sont les suivants :

— pour la bière, 0,63 $ par litre;

— pour le vin et les spiritueux, 1,40 $ par litre.

TABLEAU 35

Taxe spécifique sur les boissons alcooliques
(en dollars par litre)

	Bière		Vin et spiritueux	
	Consommation à domicile	Consommation sur place	Consommation à domicile	Consommation sur place
Taxation depuis le 1er août 2014	0,63	0,63	1,40	1,40

❑ Une comparaison avec les provinces voisines

Les prix au Québec se comparent avantageusement à ceux de l'Ontario et du Nouveau-Brunswick. En effet, le prix de la bière achetée dans les commerces de détail est moins élevé au Québec que dans les provinces voisines. Par ailleurs, le prix du vin et des spiritueux demeure compétitif au Québec par rapport à l'Ontario et au Nouveau-Brunswick.

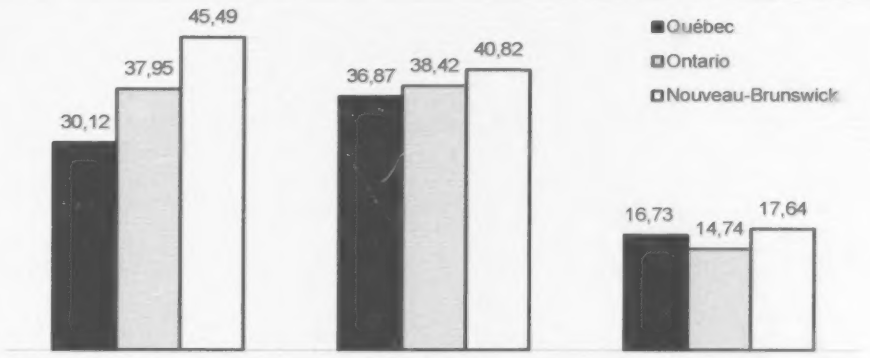
Une comparaison de la moyenne des prix d'une vingtaine de produits parmi les plus vendus au Québec et disponibles en Ontario et au Nouveau-Brunswick démontre que :

— le prix des spiritueux demeure plus bas au Québec qu'en Ontario et au Nouveau-Brunswick;

— le prix du vin demeure plus bas au Québec qu'au Nouveau-Brunswick, mais plus élevé ici qu'en Ontario.

GRAPHIQUE 24

Comparaison de prix pour certaines boissons alcooliques parmi les plus vendues au Québec – 2014
(en dollars)



Note : Pour le prix de la bière au Québec, il s'agit du prix minimum incluant la taxe sur les produits et services et la taxe de vente du Québec. Pour le vin et les spiritueux, il s'agit de la moyenne des prix d'une vingtaine de produits parmi les plus vendus au Québec et disponibles en Ontario et au Nouveau-Brunswick. Le prix au Québec de la taxation au 1er août 2014.
Sources : Sites Internet de la Liquor Control Board of Ontario, d'Alcool NB Liquor et de la Société des alcools du Québec.

5.2 La taxe spécifique sur les carburants

La taxe spécifique sur les carburants est une taxe calculée selon un taux unitaire par volume (cent par litre) s'appliquant à toute vente au détail de carburants au Québec. Cette taxe est perçue par des agents-percepteurs à un moment antérieur à la vente finale aux consommateurs.

Depuis le 1er avril 2013, le taux général de la taxe spécifique sur les carburants est de 19,2 cents par litre pour l'essence et de 20,2 cents par litre pour le diesel (mazout non coloré).

Le taux général de la taxe sur les carburants applicable à l'essence peut être majoré dans certaines régions, afin d'assurer le financement de services de transport collectif sur ces territoires, soit :

— 3 cents par litre (depuis mai 2010) sur l'essence vendue sur le territoire de la Communauté métropolitaine de Montréal dont le produit est versé à l'Agence métropolitaine de transport;

— 1 cent par litre (depuis juillet 2012) sur l'essence vendue sur le territoire de la région administrative Gaspésie–Îles-de-la-Madeleine.

À l'inverse, le taux général de la taxe sur les carburants à l'égard de l'essence et du diesel est réduit dans certaines régions, soit des réductions de :

— 1 à 8 cents par litre sur l'essence vendue dans les régions frontalières avec une autre juridiction;

— 1 à 4 cents par litre dans les régions frontalières avec l'Ontario et le Nouveau-Brunswick;

— 2 à 8 cents par litre dans les régions frontalières avec les États-Unis;

— 0,1 à 4,65 cents par litre sur l'essence et le diesel vendus dans les régions éloignées des grands centres urbains (régions périphériques et spécifiques et en bordure de ces régions)[68].

TABLEAU 36

Comparaison des différents taux de la taxe spécifique sur les carburants du Québec
(en cents par litre)

	Taux de la taxe sur les carburants du Québec
Essence	19,2
– Régions frontalières	11,2 à 18,2
– Régions périphériques et spécifiques	14,55 à 19,0
Diesel (mazout non coloré)	20,2
– Régions périphériques et spécifiques	16,38 à 20,1

[68] Il est à noter que les automobilistes des régions périphériques et spécifiques bénéficient également, depuis novembre 1995, d'une réduction des droits d'immatriculation applicables aux véhicules de promenade. Cette réduction est respectivement de 52 $ et de 26 $.

❑ Une comparaison avec d'autres juridictions

Par rapport aux autres juridictions canadiennes et américaines, la taxation spécifique des carburants au Québec est parmi les plus élevées, plus particulièrement pour ce qui est de l'essence et du diesel. Seule la Colombie-Britannique applique une taxation spécifique plus élevée que le Québec, en raison notamment de l'imposition d'une taxe sur le carbone.

De plus, le niveau des taxes de vente de 14,975 % applicable aux carburants vendus au Québec (TPS de 5 % et TVQ de 9,975 %) est le plus élevé après celui de la Nouvelle-Écosse (TVH de 15 %, soit la TPS de 5 % et la partie provinciale de la TVH de 10 %).

Ces différences de taxes se reflètent sur le prix à la pompe payé au Québec, où des écarts notables sont observés, notamment dans les juridictions frontalières.

TABLEAU 37

Comparaison de la taxation de l'essence entre certaines juridictions[1]
(en cents par litre, sauf indication contraire)

	Taux de la province ou de l'État	Taux fédéral	Taux combinés	Taux des taxes générales de vente	Écart de prix par rapport au Québec[2]
Québec	19,2	10,0	29,2	14,975 %	—
Ontario	14,7	10,0	24,7	13,0 %	−7,5
Nouveau-Brunswick	13,6	10,0	23,6	13,0 %	−8,8
Colombie-Britannique[3]	21,2	10,0	31,2	5,0 %	−10,3
Maine	7,9	5,0	12,9	0,0 %	−28,1
New York[4]	9,9	5,0	14,9	4,0 %	−28,5
New Hampshire	6,3	5,0	11,3	0,0 %	−35,5

(1) Taux de change de 1,085 dollar canadien pour 1 dollar américain (en date du 14 juin 2014).
(2) Écart calculé sur la base d'un prix hors taxe de 95 cents par litre et à laquelle sont ajoutées les taxes applicables (taxes spécifiques et taxes générales de vente).
(3) Inclut également la taxe sur le carbone (6,67 cents par litre pour l'essence et 7,67 cents par litre pour le diesel).
(4) Comprend la taxe spécifique de l'État ainsi qu'une taxe spécifique dédiée aux localités.

5.3 La taxe spécifique sur les produits du tabac

La taxe spécifique sur les produits du tabac est généralement calculée selon un taux unitaire par volume (en cents par gramme) s'appliquant à toute vente au détail de tabac au Québec. Cette taxe est perçue par des agents-percepteurs à un moment antérieur à la vente finale aux consommateurs.

Toutefois, dans le cas des cigarettes, la taxe est calculée selon un taux unitaire (cent par cigarette), alors que, dans le cas des cigares, la taxe se calcule en pourcentage du prix taxable de chaque cigare (taxe ad valorem). La taxe spécifique sur les produits du tabac est de 29,80 $ par cartouche de 200 cigarettes.

Les taux de taxation applicables, selon les produits, sont les suivants :

— 14,9 cents par cigarette;

— 14,9 cents par gramme de tabac en vrac ou de tabac en feuilles;

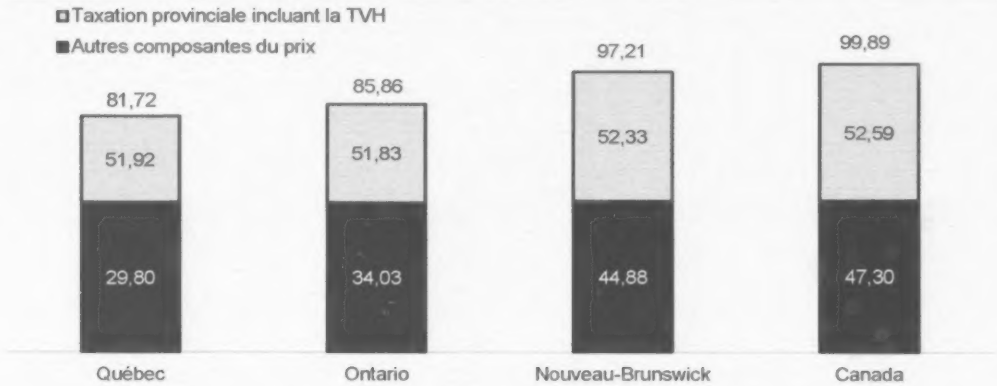
— 80 % du prix taxable de chaque cigare;

— 22,92 cents par gramme de tout tabac autre que des cigarettes, du tabac en vrac, du tabac en feuilles et des cigares.

Le Québec est la juridiction où la taxation effective des produits du tabac est la moins élevée. L'écart est de 4,23 $ avec l'Ontario, de 15,08 $ avec le Nouveau-Brunswick et de 17,50 $ avec la moyenne canadienne.

GRAPHIQUE 25

Composante du prix d'une cartouche de 200 cigarettes
(en dollars)



6. L'ÉCOFISCALITÉ

Le Québec a mis en place un certain nombre de mesures écofiscales pour inciter les consommateurs à adopter des comportements pour protéger l'environnement. L'ensemble de ces mesures se regroupe sous un même thème généralement nommé écofiscalité.

Les mesures d'écofiscalité peuvent prendre deux formes.

— Elles sont parfois incitatives, ce qui se traduit généralement par un crédit d'impôt pour encourager un bon comportement.

— Les mesures sont par contre plus souvent pénalisantes et se traduisent par des droits supplémentaires ou des taxes spécifiques comme celle sur les carburants, pour décourager un comportement ou une consommation défavorable à l'environnement.

L'écofiscalité cherche plus souvent à influencer les prix au moyen des taxes pour limiter la consommation de biens ou les activités qui produisent des externalités négatives (pollution, congestion, etc.), selon le principe d'utilisateur-payeur ou de pollueur-payeur. Le principe d'utilisateur-payeur fait notamment partie des principes de la Loi sur le développement durable du Québec et se trouve également dans la Loi sur la qualité de l'environnement du Québec.

L'écofiscalité touche à des domaines très variés, notamment le transport, la gestion des matières résiduelles en passant par l'aménagement du territoire.

Afin de soutenir sa réflexion sur le sujet, la commission a commandé la production de l'étude *Modalités et avantages d'une réforme fiscale écologique pour le Québec : mythes, réalités, scénarios et obstacles* au Groupe de recherche appliquée en macroécologie. L'étude a été réalisée par Luc Gagnon, Jean-François Lefebvre et Jonathan Théorêt avec la collaboration de Réjean Benoit et de Michelle Graig.

Elle est intégralement reproduite dans le volume 5 du présent rapport.

❑ Le Fonds vert

Un grand nombre des mesures écofiscales actuelles alimentent le Fonds vert, créé en 2006 par la Loi sur le ministère du Développement durable, de l'Environnement, et des Parcs pour appuyer des mesures favorisant le développement durable.

Les revenus du Fonds vert sont composés principalement :

— des redevances pour l'élimination des matières résiduelles;

— de la redevance annuelle sur les carburants et combustibles fossiles;

— de la redevance exigible pour l'utilisation de l'eau;

— depuis peu, des revenus provenant de la vente d'unités d'émission de gaz à effet de serre dans le cadre du système de plafonnement et d'échange de droits d'émission de gaz à effet de serre.

Les redevances sont utilisées aux fins pour lesquelles elles sont perçues, c'est-à-dire pour des mesures ou des programmes liés à la gestion des matières résiduelles, et à la gestion de l'eau ou encore pour le financement de la lutte contre les changements climatiques.

■ La redevance pour l'élimination des matières résiduelles

En ce qui concerne les redevances pour l'élimination des matières résiduelles, les exploitants de lieux d'élimination doivent payer depuis 2006 une redevance pour chaque tonne de matières destinées à l'élimination.

En 2006, la redevance totale à payer était de 10 $ la tonne. Au cours des dernières années, elle a subi plusieurs augmentations pour atteindre 21,30 $ la tonne en 2014.

— Le taux de la redevance régulière était de 11,52 $ en 2014, montant auquel s'ajoute une redevance supplémentaire de 9,78 $ pour la période du 1er octobre 2010 au 31 décembre 2023.

— Les taux sont indexés annuellement en fonction du taux de variation des indices des prix à la consommation du Canada, tels que publiés par Statistique Canada.

La redevance sur les matières résiduelles permet de financer la Politique québécoise de gestion des matières résiduelles, qui comprend le Programme de traitement des matières organiques par biométhanisation et compostage.

En 2014-2015, les montants perçus en vertu de cette redevance et versés au Fonds vert devraient s'élever à 115 millions de dollars.

■ La redevance exigible pour l'utilisation de l'eau

En ce qui concerne l'utilisation de l'eau, les industriels dont les prélèvements d'eau sont de 75 m^3 (75 000 litres) par jour ou plus doivent payer une redevance depuis 2011.

Le taux de la redevance était de 0,0025 $/$m^3$ d'eau en 2012[69], sauf dans les secteurs suivants pour lesquels le taux était de 0,07 $/$m^3$ d'eau :

— la production d'eau en bouteilles ou dans d'autres contenants, que cette eau soit destinée à la consommation humaine ou non;

— la fabrication de boissons;

— la fabrication de produits minéraux non métalliques, lorsque de l'eau est incorporée au produit;

— la fabrication de pesticides, d'engrais et d'autres produits chimiques agricoles, lorsque de l'eau est incorporée au produit;

— la fabrication d'autres produits chimiques inorganiques de base, lorsque de l'eau est incorporée au produit;

— l'extraction de pétrole et de gaz;

— en 2014-2015, les montants perçus en vertu de cette redevance et versés au Fonds vert devraient s'élever à 3 millions de dollars.

---

[69] Les taux sont indexés annuellement selon l'indice moyen des prix à la consommation, sans les boissons alcoolisées et les produits du tabac, pour la période de 12 mois qui se termine le 30 septembre.

■ Les revenus provenant de la vente d'unités d'émission de gaz à effet de serre

En ce qui concerne les revenus provenant de la vente d'unités d'émission de gaz à effet de serre, il faut rappeler que le gouvernement du Québec a mis en place, le 1er janvier 2013, un système de plafonnement et d'échange de droits d'émission de gaz à effet de serre (marché du carbone).

Ce marché a été implanté conjointement avec la Californie, dans le cadre de la Western Climate Initiative. Le système de plafonnement et d'échange de droits d'émission de gaz à effet de serre est une réglementation environnementale permettant d'atteindre un objectif de réduction de gaz à effet de serre en utilisant les mécanismes de marché.

Les principaux avantages du système d'échange sont :

— d'assurer l'atteinte de l'objectif fixé en matière de réduction des gaz à effet de serre;

— de faire en sorte que les réductions d'émissions s'effectuent là où cela est le moins coûteux, ce qui améliore l'efficacité économique.

Les entreprises qui émettent plus de 25 kt éq. CO_2 doivent compenser leurs émissions de gaz à effet de serre par des droits d'émission du système de plafonnement et d'échange de droits d'émission de gaz à effet de serre depuis :

— 2013 pour les secteurs de l'industrie et de l'électricité (80 établissements);

— 2015 pour les distributeurs de carburants et de combustibles (50 établissements).

Les recettes provenant de ce système approvisionnent le Fonds vert, finançant le Plan d'action 2013-2020 sur les changements climatiques qui vise, notamment, la réduction des gaz à effet de serre.

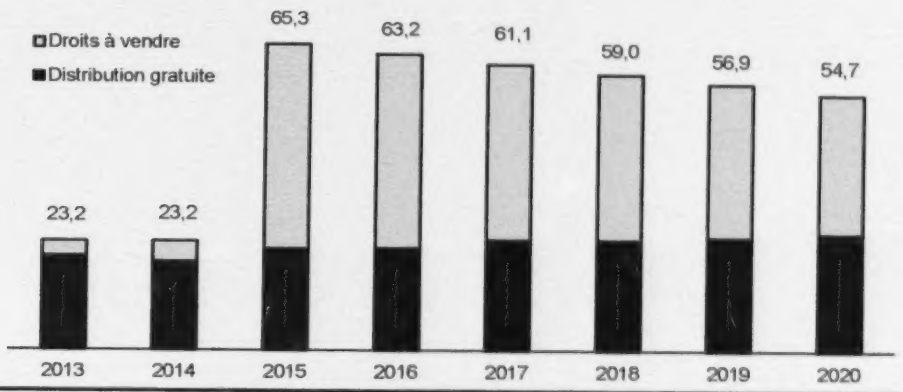
L'exigence pour les émetteurs québécois de couvrir leurs émissions est en vigueur depuis le 1er janvier 2013. Trois périodes de conformité sont prévues, soit : de 2013 à 2014, de 2015 à 2017 et de 2018 à 2020.

La première période, ayant débuté en 2013, visait les établissements industriels ou de production d'électricité dont les émissions annuelles de gaz à effet de serre égalent ou excèdent 25 kt éq. CO_2 (environ 80 établissements). Cette période était dite « transitoire », car les efforts demandés étaient modestes.

À la deuxième période, ayant commencé le 1er janvier 2015, s'ajoutent les distributeurs de carburants et combustibles dont les émissions annuelles de gaz à effet de serre associées à la combustion de ceux-ci égalent ou excèdent 25 kt éq. CO_2.

GRAPHIQUE 26

Plafonds annuels et répartition estimée entre la distribution gratuite et la vente de droits d'émission de gaz à effet de serre
(en unités d'émission de gaz à effet de serre)



Source : Ministère du Développement durable, de l'Environnement et de la Lutte contre les changements climatiques. Compilation du ministère des Finances du Québec.

7. LE PROBLÈME DE LA PERCEPTION DES TAXES DE VENTE SUR LE COMMERCE ÉLECTRONIQUE

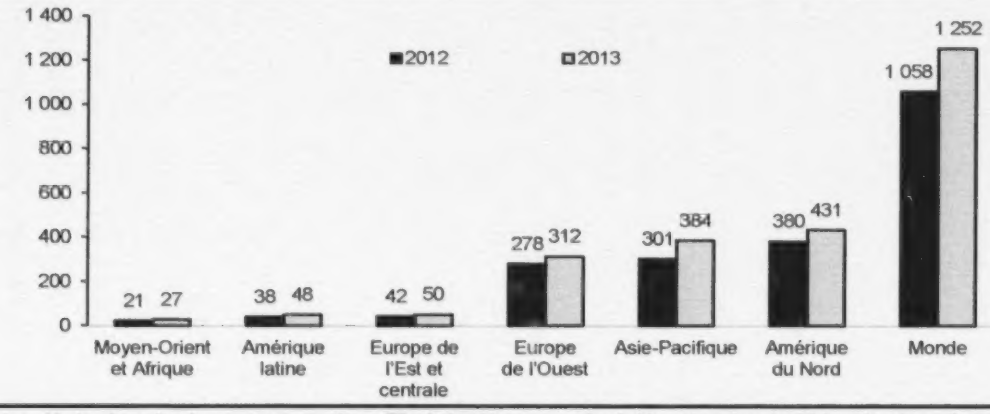
Le secteur du commerce électronique est en plein essor. Il a connu une augmentation marquée depuis le début des années 2000, et son importance ne cesse de s'accroître.

Selon eMarketer, les ventes électroniques mondiales ont atteint 1 251 milliards de dollars américains en 2013, ce qui représente une hausse de 18,3 % par rapport à 2012. En termes de volume d'échanges, l'Amérique du Nord occupe le premier rang, suivie de la région de l'Asie-Pacifique et de l'Europe de l'Ouest.

Selon les experts, l'expansion du commerce électronique devrait se poursuivre dans les prochaines années. Elle sera soutenue essentiellement par les économies émergentes d'Asie, en particulier la Chine.

GRAPHIQUE 27

Ventes au détail mondiales par voie électronique
(en trillions de dollars US)



Note : Ventes des entreprises aux consommateurs. Elles incluent les commandes de biens et services, les loisirs et les réservations de voyages, soit par Internet ou autrement sans égard aux méthodes de paiement.
Source : eMarketer.

❑ Une rapide progression des transactions en ligne

Les transactions en ligne connaissent une rapide progression. L'Enquête canadienne sur l'utilisation d'Internet, de Statistique Canada, montre la progression du commerce électronique entre 2010 et 2012.

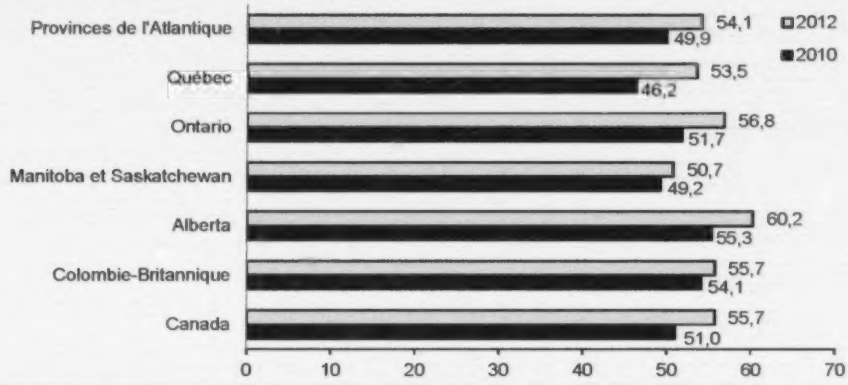
— La proportion de Canadiens de 16 ans et plus ayant commandé un produit ou un service en ligne par rapport à ceux qui ont utilisé Internet en 2012 était de 55,7 %, en hausse de 4,7 points de pourcentage comparativement à 2010.

— Au Québec, la progression a été encore plus rapide. La proportion de Québécois de 16 ans et plus ayant commandé en ligne, parmi ceux qui ont utilisé Internet, a augmenté de 7,3 points de pourcentage entre 2010 et 2012, pour atteindre 53,5 %.

— Parmi les provinces canadiennes, l'Alberta (60,2 %) et l'Ontario (56,8 %) sont en tête en ce qui concerne la proportion de la population ayant commandé un produit ou un service en ligne en 2012.

GRAPHIQUE 28

Individus ayant commandé un produit ou un service en ligne
(en proportion de ceux qui ont utilisé Internet)



Sources : Institut de la statistique du Québec et Statistique Canada.

❑ Une pratique prisée davantage par les jeunes et les personnes scolarisées

En 2012, la proportion des internautes québécois ayant commandé des produits et services en ligne variait selon le sexe, l'âge et le niveau de scolarité.

Ainsi, au Québec :

— la proportion d'hommes qui ont commandé en ligne était de 57,8 %, comparativement à 49,2 % pour les femmes;

— les personnes âgées de 25 à 34 ans (69,4 %) ont été les plus actives à commander en ligne en 2012;

— les personnes plus instruites étaient plus nombreuses à effectuer des achats en ligne en 2012;

— en effet, 64,4 % des Québécois détenant un diplôme universitaire ont effectué des achats en ligne, alors que 34,2 % détenant au plus un diplôme d'études secondaires ont transigé sur Internet.

TABLEAU 38

Profil des Québécois ayant commandé en ligne
(en proportion des Québécois de 16 ans et plus qui ont utilisé Internet)

	2012
Sexe	
Homme	57,8
Femme	49,2
Groupe d'âge	
De 16 à 24 ans	56,3
De 25 à 34 ans	69,4
De 35 à 44 ans	56,4
De 45 à 54 ans	54,3
De 55 à 64 ans	42,2
65 ans et plus	28,0
Niveau de scolarité	
Études secondaires ou moins	34,2
Études collégiales ou certificat universitaire	57,6
Diplôme universitaire	64,6
TOTAL	**53,5**

Sources : Institut de la statistique du Québec et Statistique Canada.

❑ La valeur des achats en ligne

Peu de données existent sur la valeur des achats en ligne, mis à part des enquêtes ou études occasionnelles.

Selon Statistique Canada, en 2012, la valeur totale des commandes passées en ligne par les Québécois s'élevait à 3,1 milliards de dollars, soit 16,5 % des commandes en ligne au Canada.

Au Québec, la valeur des commandes en ligne correspondait à 2,1 % des dépenses de consommation de biens et services taxables[70] (148,1 milliards de dollars).

Selon une autre estimation[71], les achats en ligne des Québécois s'élevaient à 6,8 milliards de dollars en 2012, soit 4,6 % des dépenses de biens et services taxables.

❑ L'enjeu de la perception des taxes

Le commerce électronique soulève un problème au niveau de la perception des taxes par les autorités fiscales.

Bien que les transactions électroniques soient théoriquement assujetties aux règles générales de taxation prévues par les lois fiscales actuelles, leur application à de telles transactions est difficile en pratique lorsque celles-ci sont effectuées avec des fournisseurs hors Québec.

Dans bien des cas, aucune TVQ n'est perçue par le Québec lorsqu'un bien ou un service est acheté par commerce électronique d'un fournisseur situé à l'extérieur du Québec.

— Dans le cas du Québec, Revenu Québec estimait en 2012 à 165 millions de dollars les pertes fiscales ainsi subies par l'État québécois en raison des achats en ligne effectués par des Québécois hors du Canada.

— Il est difficile d'estimer les pertes liées aux achats en ligne effectués par des Québécois dans une autre province, mais il s'agit vraisemblablement d'un montant significatif. Le chiffre de 300 millions de dollars a déjà été avancé par Revenu Québec.

Il s'agit d'évaluations à considérer avec prudence, peu de données étant disponibles concernant le commerce électronique et les pertes fiscales qui y sont liées.

Le secteur du commerce électronique connaissant une forte croissance, les pertes fiscales qui y sont associées devraient continuer de croître fortement au cours des prochaines années, en l'absence de mesures adéquates pour récupérer les taxes normalement dues.

---

70 Consommation totale de biens et services en excluant les aliments et les loyers.

71 Cette estimation est produite par le Centre facilitant la recherche et l'innovation dans les organisations, à l'aide des technologies de l'information et de la communication.

HUITIÈME PARTIE :
LES IMPÔTS SUR LE PATRIMOINE, LES COTISATIONS SOCIALES ET LA TARIFICATION DE L'ÉLECTRICITÉ

Le huitième thème abordé par la commission est celui des principales caractéristiques de trois sources de recettes non abordées jusqu'ici, soit :

— les impôts sur le patrimoine;

— les cotisations sociales;

— la tarification des services publics, et plus spécifiquement la tarification de l'électricité.

1. LES IMPÔTS SUR LE PATRIMOINE

Au Québec, les impôts sur le patrimoine prennent essentiellement deux formes :

— les impôts fonciers;

— la taxe sur les transactions immobilières.

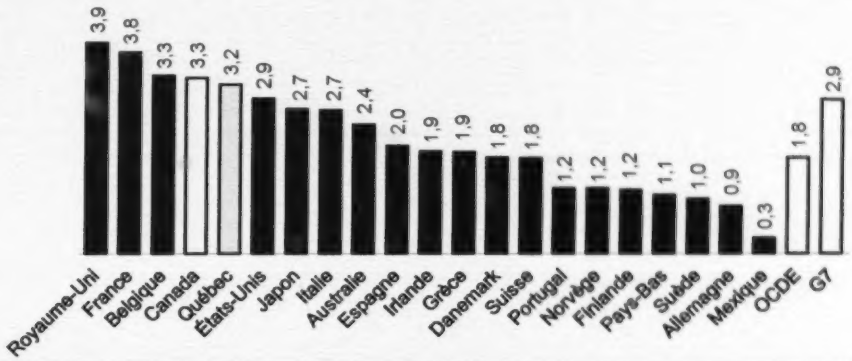
❑ Le poids des impôts sur le patrimoine

Au total, les impôts sur le patrimoine représentent 3,2 % du PIB québécois, soit un poids similaire à celui observé dans le reste du Canada. Aux États-Unis, les impôts sur le patrimoine représentent 2,9 % du PIB.

Le niveau des impôts sur le patrimoine prélevés au Québec est près du double de la moyenne des pays de l'OCDE.

GRAPHIQUE 29

Importance des impôts sur le patrimoine – 2012
(en pourcentage du PIB)



Sources : OCDE, entrepôt de données au 30 janvier 2015, et Institut de la statistique du Québec, Comptes économiques des revenus et dépenses du Québec (Édition 2014).

2. LES COTISATIONS SOCIALES

Les cotisations sociales peuvent être payées soit par l'employeur, soit conjointement par l'employeur et l'employé.

Les recettes tirées des cotisations sociales au Québec proviennent essentiellement des sources suivantes :

— le Régime québécois d'assurance parentale;

— la Commission de la santé et de la sécurité du travail du Québec;

— la Commission des normes du travail;

— le Régime de rentes du Québec;

— l'assurance-emploi.

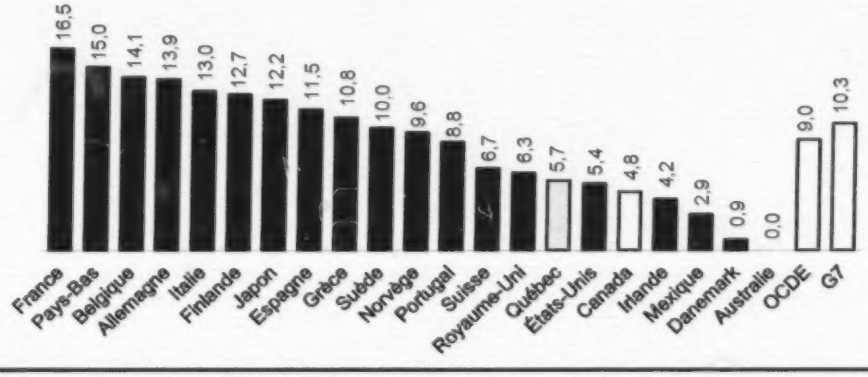
❑ Le poids des cotisations sociales

Les cotisations sociales représentent 5,7 % du PIB québécois, comparativement à 4,8 % dans le Canada pris dans son ensemble. En matière de cotisations sociales, le poids observé au Québec est similaire à celui mesuré aux États-Unis.

Le poids des cotisations sociales au Québec est beaucoup plus faible que le poids observé en moyenne dans les pays de l'OCDE.

GRAPHIQUE 30

Importance des cotisations sociales – 2012
(en pourcentage du PIB)



Sources : OCDE, entrepôt de données au 30 janvier 2015, et Institut de la statistique du Québec, Comptes économiques des revenus et dépenses du Québec (Édition 2014).

3. LA TARIFICATION DES SERVICES PUBLICS : LA TARIFICATION DE L'ÉLECTRICITÉ

Il existe des interrelations entre la fiscalité et la tarification des services publics.

Pour mieux comprendre ces interrelations, la commission a demandé au Centre interuniversitaire de recherche en analyse des organisations (CIRANO) de réaliser une étude sur la tarification des services publics. Cette étude, intitulée *La tarification des services publics : un mode de financement à privilégier au Québec*, a été réalisée par Claude Montmarquette et Matthieu Strub avec la collaboration de Louis Lévy-Garboua.

L'étude est intégralement reproduite dans le volume 5 du présent rapport.

Le mandat confié au CIRANO était d'évaluer l'importance économique de la tarification dans le financement des services publics et sa pertinence dans le contexte actuel. Les avantages et les inconvénients de la tarification comme outil de financement y sont également expliqués.

Parmi l'ensemble des services publics, la commission en a priorisé deux, soit les services de garde et l'électricité.

— Les services de garde sont présentés en détail dans le volume 4 du présent rapport.

— Seule la tarification de l'électricité est abordée dans la présente section.

3.1 La tarification de l'électricité

L'électricité, essentiellement d'origine hydroélectrique, représente une grande richesse pour le Québec et son économie. Le Québec s'est doté d'un ensemble de centrales et d'un réseau de transport et de distribution permettant de répondre aux besoins en électricité des consommateurs.

Au Québec, les ventes d'électricité d'Hydro-Québec sont réparties entre la clientèle domestique (49,9 %), la clientèle d'affaires (37 %) et la clientèle industrielle (13,1 %).

Dans les quinze dernières années, la demande de la clientèle domestique et d'affaires a augmenté, alors que celle des clients industriels a diminué, notamment à cause du déclin de certaines industries comme les pâtes et papiers.

— La demande de la clientèle domestique a augmenté non seulement à cause de la démographie, mais aussi en raison de l'augmentation des ventes par client et d'une hausse du nombre d'abonnements par habitant.

— Des tendances inverses ont été remarquées pour la clientèle d'affaires : on compte moins d'abonnements par habitant et une consommation plus faible par abonnement.

Il existe un interfinancement entre les clients industriels et d'affaires et la clientèle domestique, prévu par l'article 52.1 de la Loi sur la Régie de l'énergie.

— La clientèle domestique bénéficie de tarifs d'électricité plus bas que le coût de leur service.

— La clientèle domestique est donc subventionnée par les clientèles d'affaires et industrielles.

❑ Des tarifs moins élevés au Québec

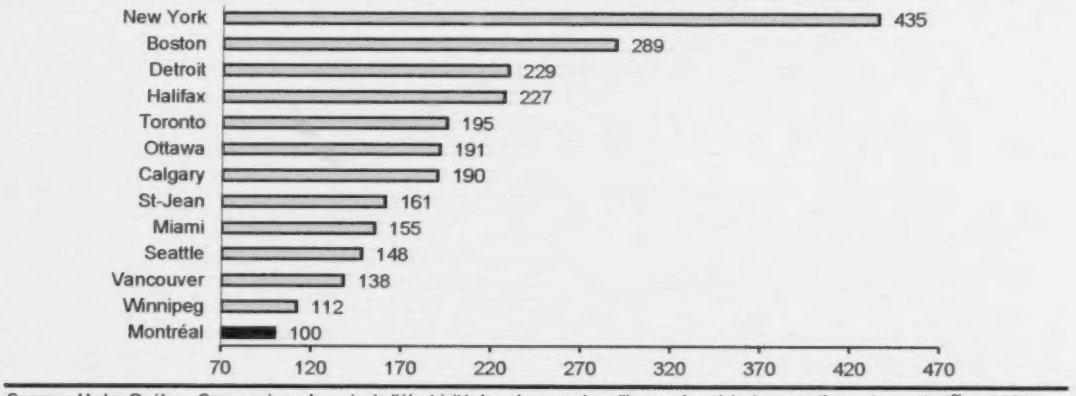
Au Québec, les tarifs d'électricité résidentiels sont moins élevés en moyenne qu'ailleurs en Amérique du Nord. À titre illustratif, au 1er avril 2014, le prix moyen de l'électricité domestique à Toronto était pratiquement le double du prix à Montréal. L'écart était plus important par rapport au tarif de la ville de New York, l'un des partenaires commerciaux du Québec en matière d'exportation d'électricité.

Ces tarifs d'électricité demeurent compétitifs, malgré l'indexation du prix de l'électricité patrimoniale et les autres révisions tarifaires autorisées par la Régie de l'énergie.

GRAPHIQUE 31

Comparaison des prix moyens de l'électricité au 1er avril 2014 – Clients résidentiels

(Montréal = 100)



Source : Hydro-Québec, Comparaison des prix de l'électricité dans les grandes villes nord-américaines : tarifs en vigueur le 1er avril 2014.

Par ailleurs, en appliquant la structure tarifaire de l'Ontario au Québec, les prix seraient 5,04 ¢/kWh supérieurs à ce qu'ils sont en moyenne présentement.

TABLEAU 39

Application des paramètres de tarification de l'électricité ontariens au Québec – Au 1er avril 2014

(en ¢/kWh)

Clientèles	Prix moyen	Prix moyen avec application de la structure tarifaire de l'Ontario	Écart
Domestiques	7,68	13,98	6,30
Généraux	7,91	10,60	2,69
Grands industriels	4,77	10,97	6,20
TOTAL	**7,17**	**12,20**	**5,04**

❑ L'évolution des hausses tarifaires

Au Québec, les tarifs d'électricité sont demeurés constants de 1998 à 2003, puis ont augmenté de 2004 à 2010. Une hausse moyenne de 2,1 % par an a été enregistrée sur la période de 2004 à 2010.

— Pour les années 2011 et 2012, la Régie de l'énergie a ordonné deux baisses des tarifs : une première baisse estimée à 0,41 % au 1er avril 2011, et une seconde de 0,45 % pour l'année débutant le 1er avril 2012.

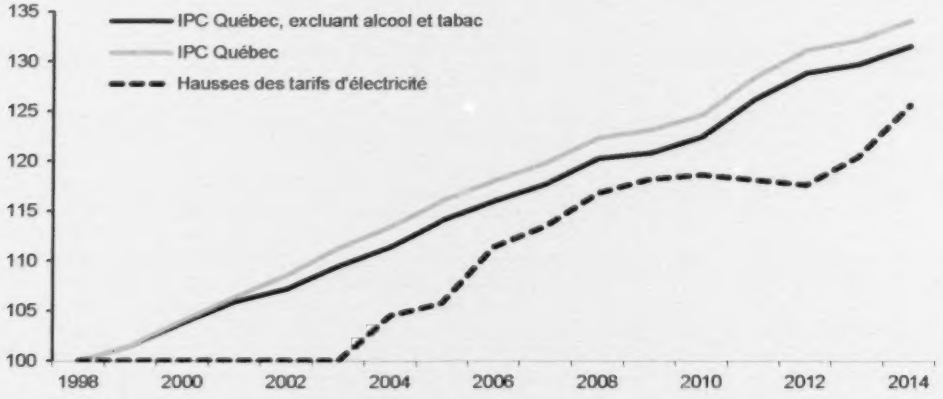
— Par la suite, des hausses de 2,41 % et de 4,3 % ont été autorisées respectivement pour les années 2013 et 2014.

De façon générale, outre les baisses de 2011 et de 2012, les hausses tarifaires décrétées ont été supérieures à l'indice des prix à la consommation du Québec. À titre d'exemple, la hausse décrétée pour 2014-2015 est de 4,3 %, alors que l'indice des prix à la consommation du Québec pour l'année civile 2014 est estimé à 1,3 %.

La hausse demandée par Hydro-Québec dans sa récente demande tarifaire 2015-2016 est de 3,9 %, alors que l'indice des prix à la consommation du Québec est estimé à 2,1 % (pour l'année civile 2015).

GRAPHIQUE 32

Évolution des hausses des tarifs d'électricité au Québec en comparaison avec l'IPC du Québec
(1998 = 100)



❑ L'optimisation de la tarification de l'électricité

Une étude externe demandée à un expert québécois sur l'optimisation de la tarification de l'électricité a permis à la commission d'alimenter sa réflexion sur le sujet.

L'étude a été réalisée pour la commission par Pierre-Olivier Pineau de la Chaire de gestion du secteur de l'énergie de HEC Montréal et s'intitule *L'électricité au Québec : Faire entrer le secteur dans le 21e siècle*. L'étude est reproduite intégralement dans le volume 5 du présent rapport.

L'étude décrit la situation actuelle du secteur de l'électricité au Québec et aborde la situation prévalant dans d'autres pays, notamment aux États-Unis et en Norvège. L'auteur soumet également des pistes de réflexion à la commission quant à l'optimisation de la gestion de la ressource.

NEUVIÈME PARTIE :
LA COMPÉTITIVITÉ DU RÉGIME FISCAL DES PARTICULIERS

Le neuvième thème abordé par la commission est celui de la compétitivité du régime fiscal des particuliers.

On abordera successivement :

— la mesure du fardeau fiscal des particuliers;

— la mesure du revenu disponible des familles.

1. LE FARDEAU FISCAL DES PARTICULIERS

L'écart de fardeau fiscal entre le Québec et les autres provinces est mesuré en appliquant aux contribuables du Québec la structure fiscale de la juridiction comparée, afin d'évaluer la charge qui serait imposée aux Québécois s'ils avaient à assumer la fiscalité de la juridiction en question.

Modèle d'écart de fardeau fiscal

L'estimation de l'écart de fardeau fiscal est effectuée à partir d'un modèle de microdonnées tenant compte des déductions des différents régimes provinciaux et du fédéral, tels que l'inclusion partielle des gains en capital et la déduction pour les travailleurs, ainsi que les crédits d'impôt non remboursables, tels les crédits d'impôt pour personne vivant seule, en raison de l'âge et pour revenus de retraite.

Le modèle considère également les barèmes d'imposition des juridictions analysées de même que de la partie des crédits d'impôt remboursables servant à annuler l'impôt. Les crédits d'impôt remboursables aux familles tels que le Soutien aux enfants, le crédit d'impôt pour frais de garde d'enfants, le crédit d'impôt attribuant une prime au travail et le crédit d'impôt pour frais médicaux sont notamment inclus dans le modèle. Celui-ci tient compte des éléments associés à la base des prélèvements fiscaux, tels que les contributions santé de l'Ontario, de la Colombie-Britannique et du Québec.

❑ Une comparaison du fardeau fiscal au Canada

Lorsque l'on compare le fardeau fiscal au Québec avec l'application au Québec de la structure en vigueur dans les autres provinces, on constate que le Québec se caractérise par un poids plus lourd et un écart qui s'accroît.

— En 2015, seules les structures de la Nouvelle-Écosse et de l'Île-du-Prince-Édouard auraient dégagé plus de recettes si elles avaient été appliquées au Québec.

— C'est l'application de la structure de l'Alberta qui aurait créé le plus grand écart, soit 9,9 milliards de dollars.

— L'application de la structure de l'Ontario aurait retranché près de 6,5 milliards de dollars aux recettes fiscales.

TABLEAU 40

Écart de fardeau fiscal entre le Québec et les autres provinces en appliquant la structure de taxation des autres provinces au Québec
(en millions de dollars)

	2011	2015
Alberta	7 904	9 944
Ontario	5 285	6 489
Saskatchewan	4 929	6 390
Colombie-Britannique	5 697	6 244
Terre-Neuve-et-Labrador	3 393	4 714
Nouveau-Brunswick	4 485	3 082
Manitoba	101	445
Nouvelle-Écosse	−259	−313
Île-du-Prince-Édouard	−581	−459
ÉCART MOYEN	**3 439**	**4 059**

Note : Écart de fardeau fiscal selon l'état de la fiscalité prévue au 1er janvier 2015. L'écart tient compte de la contribution santé et des mesures d'aide aux familles. L'abattement du Québec de 16,5 % est retranché de l'écart de fardeau fiscal.

■ Le Québec et l'Ontario

Lorsque l'on compare le fardeau fiscal du Québec avec celui de l'Ontario, on constate un écart favorable aux contribuables québécois qui ont jusqu'à 25 000 $ de revenu. Pour ceux qui ont des revenus plus élevés, le poids de la fiscalité québécoise est toujours plus lourd que celui de la fiscalité ontarienne.

— Dans certaines situations de revenus entre 40 000 $ et 110 000 $, l'écart de fardeau avec l'Ontario dépasse 50 %.

— Passé 100 000 $ de revenu total, l'écart s'estompe, même s'il reste considérable.

— Il est près de 20 % à 300 000 $, à près de 15 % à 400 000 $ et il dépasse toujours 10 % à 500 000 $ de revenu total.

Pris globalement, 72,4 % de l'écart de fardeau avec l'Ontario provient de contribuables dont le revenu total se situe entre 25 000 $ et 110 000 $. Un montant de 1,9 milliard de dollars des 6,5 milliards de dollars est prélevé auprès des contribuables gagnant un revenu total entre 50 000 $ et 75 000 $.

En comparant les barèmes d'imposition du Québec et de l'Ontario, il est possible de constater que les écarts de taux marginal sont pratiquement égaux au-delà de 220 000 $.

GRAPHIQUE 33

Écart de fardeau fiscal entre le Québec et l'Ontario – 2015
(en pourcentage)

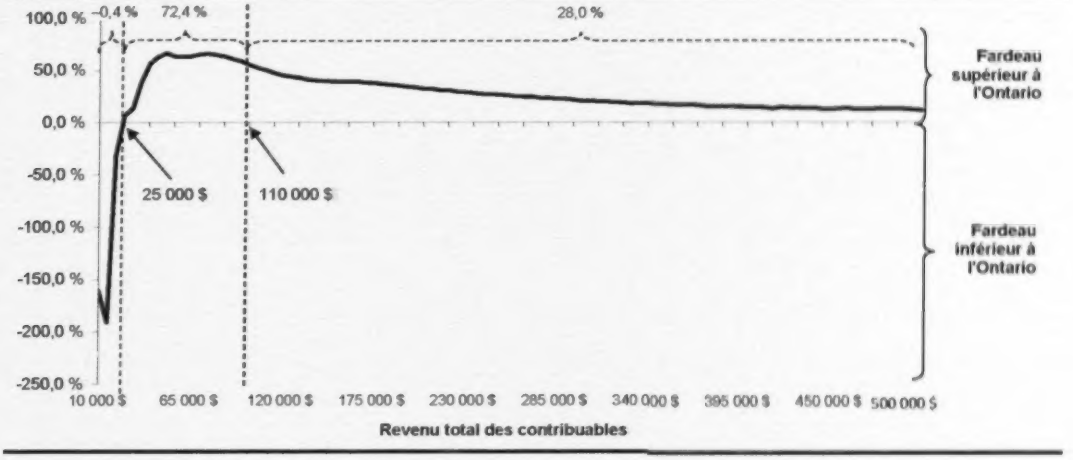


TABLEAU 41

Écart de fardeau fiscal entre le Québec et l'Ontario – 2015
(en millions de dollars)

	Écart
Moins de 30 000 $	31
30 000 à 50 000 $	1 156
50 000 à 75 000 $	1 908
75 000 à 100 000 $	1 397
100 000 à 150 000 $	1 072
150 000 à 200 000 $	377
200 000 à 250 000 $	177
250 000 à 500 000 $	263
500 000 $ ou plus	108
TOTAL	**6 489**

2. LE REVENU DISPONIBLE DES FAMILLES

La méthode présentée ici consiste à comparer le revenu disponible des familles avec enfants au Québec avec la situation qui prévaut dans le reste du Canada, en tenant compte à la fois des impôts sur le revenu, des cotisations sociales et des prestations gouvernementales auxquels s'ajoutent les frais de garde nets payés par les ménages.

Au Québec, les enfants fréquentent les services de garde à contribution réduite. Dans les autres provinces, les frais de garde sont de 35 $ par jour en moyenne par enfant.

Dans le tableau présenté ici, on constate une situation avantageuse jusqu'à des revenus élevés.

— À 25 000 $ de revenu, l'écart avec la moyenne canadienne atteint plus de 45 %.

— Même à 100 000 $ de revenu familial, l'écart de revenu disponible est positif au Québec.

La principale explication provient des services de garde à contribution réduite.

En considérant les modifications annoncées au tarif de garde, les résultats montrent que la situation demeure encore avantageuse pour le Québec, même à des revenus familiaux de 100 000 $.

Appliquée sur une pleine année en 2015, la nouvelle tarification des services de garde aurait réduit le revenu disponible de ce couple d'environ 1 660 $.

TABLEAU 42

Écart de revenu disponible avec les autres provinces pour un couple ayant deux enfants – 2015
(en dollars)

		Sans modulation des frais de garde			Avec modulation des frais de garde		
	Moyenne canadienne[1]	Québec	Écart ($)	Écart (%)	Québec	Écart ($)	Écart (%)
25 000	28 060	41 226	13 166	46,9	41 226	13 166	46,9
50 000	37 190	47 385	10 196	27,4	47 385	10 196	27,4
75 000	50 522	60 789	10 267	20,3	60 485	9 963	19,7
100 000	66 605	73 532	6 928	10,4	71 873	5 269	7,9
150 000	97 808	102 693	4 885	5,0	97 765	–43	0,0

Note : Couple ayant deux enfants (3 et 4 ans) avec frais de garde à contribution réduite et deux revenus égaux.
(1) Moyenne canadienne excluant le Québec. Incluant la déduction fédérale des provinces pour frais de garde d'enfants.

DIXIÈME PARTIE :
LA COMPÉTITIVITÉ DU RÉGIME FISCAL DES SOCIÉTÉS

Le dixième et dernier thème abordé par la commission est celui de la compétitivité du régime fiscal des sociétés.

On abordera successivement :

— la mesure par les taux effectifs marginaux d'imposition;

— la mesure de la compétitivité du Québec et de la fiscalité;

— la mesure lors de l'utilisation de certains crédits d'impôt.

1. LES TAUX EFFECTIFS MARGINAUX D'IMPOSITION

Une méthode classique pour mesurer le poids de la taxation sur les nouveaux investissements des entreprises dans un pays consiste à calculer le taux effectif marginal d'imposition d'un investissement type.

❑ Le taux effectif marginal d'imposition

Le taux effectif marginal d'imposition représente la fraction du taux de rendement d'un nouvel investissement allant à l'impôt sur les bénéfices, la taxe sur le capital, les taxes sur les intrants et les diverses autres dispositions fiscales, comme les taux d'amortissement, les crédits d'impôt à l'investissement et les méthodes de comptabilisation des inventaires.

Plus le taux effectif marginal d'imposition est faible, plus le rendement d'un investissement net d'impôt sera élevé.

L'estimation du taux effectif marginal d'imposition tient compte de l'ensemble des impôts et des taxes, soit :

— l'impôt sur le revenu des sociétés;

— la taxe sur le capital;

— les taxes de vente sur certains biens d'équipement;

— les règles d'amortissement fiscal et l'écart entre l'amortissement fiscal et la dépréciation économique;

— la déductibilité de certaines taxes et des frais de financement (intérêts);

— les méthodes de comptabilisation des inventaires.

❑ La comparaison avec les provinces

En 2014, les entreprises du Québec bénéficient d'un taux effectif marginal d'imposition de 14,7 %. Il est plus faible que celui observé en Ontario, en Alberta et en moyenne au Canada.

Le taux effectif marginal d'imposition du Québec se compare avantageusement par rapport au taux observé aux États-Unis et en moyenne dans les pays de l'OCDE.

Ce faible taux effectif marginal d'imposition s'explique principalement par le crédit d'impôt à l'investissement relatif au matériel de fabrication et de transformation ainsi que par la déduction pour amortissement accéléré pour le matériel de fabrication et de transformation, qui portent à 4,9 % le taux effectif marginal d'imposition pour le secteur manufacturier.

En contrepartie, les autres secteurs de l'économie voient leur taux effectif marginal d'imposition atteindre 19,5 %.

❑ La comparaison internationale

Entre 2005 et 2013, le taux effectif marginal d'imposition sur les investissements a diminué de 2,7 points de pourcentage en moyenne dans les pays de l'OCDE.

Le deux tiers des juridictions ont abaissé leurs taux effectifs marginaux d'imposition sur les investissements et seulement quatre l'ont augmenté de plus d'un point de pourcentage. La plus forte réduction est observée au Québec (−20,9 points de pourcentage) et au Canada (−20,2 points de pourcentage).

Il faut souligner cependant que le Québec et le Canada figuraient en 2005 parmi les juridictions ayant le taux effectif marginal d'imposition sur les investissements le plus élevé des pays de l'OCDE.

Plusieurs petits pays comme la Belgique, le Danemark, la Finlande, l'Irlande, les Pays-Bas, la Suède et la Suisse, ont un faible taux sur le capital investi par leurs entreprises.

GRAPHIQUE 34

Taux effectifs marginaux d'imposition sur le capital – 2014
(en pourcentage)

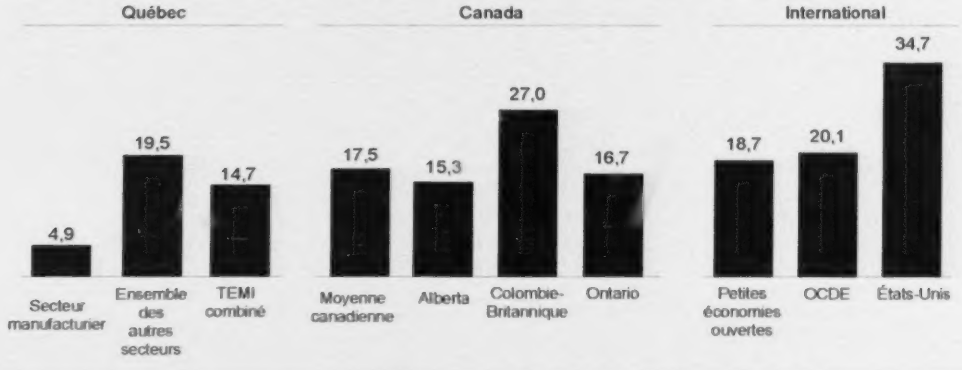


TABLEAU 43

Variation du taux effectif marginal d'imposition de l'investissement de 2005 à 2013

	2005 (%)	2013 (%)	Variation (en points de pourcentage)
Turquie	10,9	5,7	-5,2
Chili	7,3	7,7	0,4
Slovénie	15,2	9,8	-5,4
Irlande	10,1	10,1	0,0
République tchèque	18,0	12,7	-5,3
Islande	18,0	14,2	-3,8
Pologne	14,6	14,6	0,0
Israël	19,5	15,0	-4,5
Québec	**36,1**	**15,2**	**-20,9**
République slovaque	12,7	15,7	3,0
Hongrie	14,7	16,1	1,4
Suède	20,9	16,1	-4,8
Estonie	20,2	17,1	-3,1
Luxembourg	19,9	17,3	-2,6
Mexique	17,4	17,4	0,0
Finlande	18,7	17,5	-1,2
Pays-Bas	22,3	17,5	-4,8
Suisse	18,0	17,5	-0,5
Grèce	17,5	18,1	0,6
Belgique	23,5	18,5	-5,0
Canada	38,8	18,6	-20,2
Danemark	21,7	19,1	-2,6
Nouvelle-Zélande	20,5	21,6	1,1
Portugal	19,6	22,9	3,3
Allemagne	34,0	24,4	-9,6
Norvège	24,4	24,4	0,0
Italie	33,5	24,5	-9,0
Australie	25,9	25,9	0,0
Royaume-Uni	30,0	25,9	-4,1
Espagne	30,3	26,0	-4,3
Autriche	26,2	26,2	0,0
Japon	31,5	29,3	-2,2
Corée	32,8	30,1	-2,7
France	35,4	35,2	-0,2
États-Unis	35,9	35,3	-0,6
OCDE	22,4	19,6	-2,7

Source : Jack Mintz et Duanjie Chen, "2013 annual global tax competitiveness ranking : corporate tax policy at a crossroads", *SPP Research Papers*, vol. 6, n° 35, Université de Calgary, The School of Public Policy, novembre 2013.

2. LA COMPÉTITIVITÉ DU QUÉBEC ET DE LA FISCALITÉ

Année après année, le Québec est parmi les juridictions affichant les coûts d'implantation et d'exploitation les plus faibles, selon le modèle *Choix concurrentiels* de KPMG.

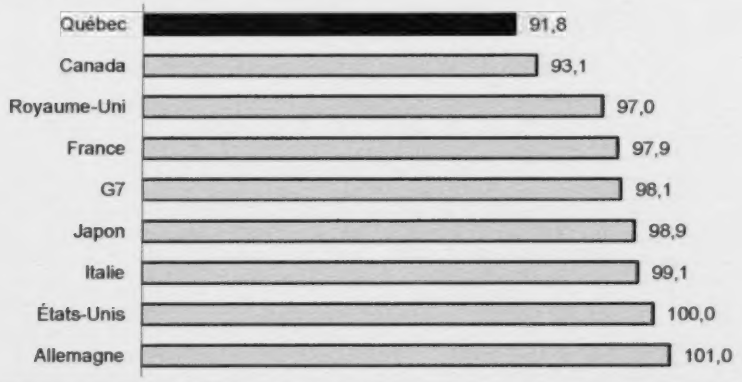
Depuis la fin des années 1990, la firme comptable KPMG réalise périodiquement des comparaisons internationales des coûts d'implantation et d'exploitation d'une entreprise et de certains autres facteurs de compétitivité dans différentes villes. La dernière étude de cette firme compare les coûts de démarrage et d'exploitation de « projets types » pour 19 activités commerciales, soit 12 dans le secteur manufacturier et 7 dans le secteur des services, sur une période de 10 ans commençant en 2014. Les comparaisons sont réalisées pour plus de 100 villes de 10 pays.

L'étude permet de mesurer l'incidence conjuguée de 26 éléments de coûts importants qui sont susceptibles de varier selon l'emplacement géographique. Les principaux éléments de coûts autres que la fiscalité sont la main-d'œuvre, le loyer des installations, le transport et les services publics (électricité, gaz).

Pour 2014, les coûts observés au Québec sont inférieurs de 8,2 % par rapport aux États-Unis et sont légèrement plus faibles que la moyenne du Canada.

GRAPHIQUE 35

Coût d'implantation et d'exploitation des entreprises – 2014
(indice : États-Unis = 100, moyenne de 19 secteurs)



Sources : Modèle *Choix concurrentiels* de KPMG et ministère des Finances du Québec.

Ce portrait de la compétitivité fiscale du Québec est moins positif lorsque l'on exclut les incitatifs fiscaux.

Le graphique ci-après reprend le modèle de KMPG modifié, de façon à analyser uniquement l'effet de la fiscalité entre les juridictions. À cette fin, la fiscalité en vigueur de chaque province présentée et des États-Unis a été appliquée à la même structure de coûts, soit celle de Montréal. Seule la fiscalité varie entre les juridictions comparées.

En ce qui concerne la simulation au moyen des crédits d'impôt, on peut remarquer que les coûts fiscaux totaux sont similaires au Québec et dans les autres provinces canadiennes.

Le portrait est modifié lorsque les incitatifs fiscaux sont exclus de la simulation :

— les coûts fiscaux totaux au Québec augmentent de 23 %;

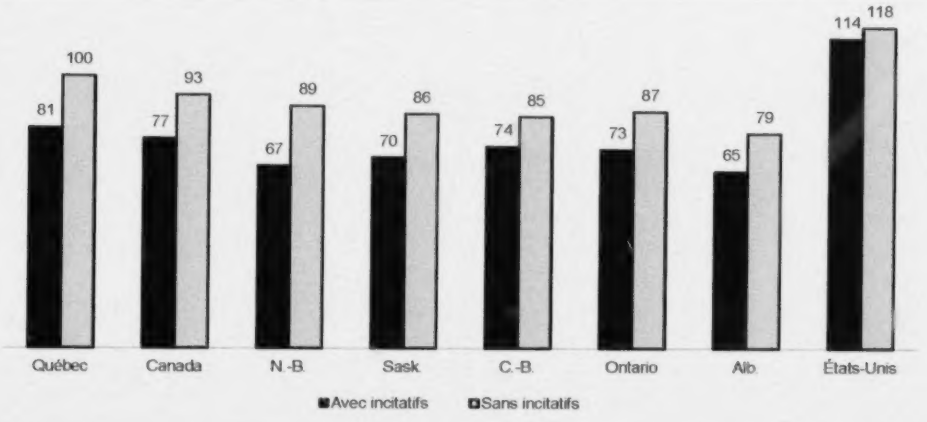
— les coûts fiscaux totaux sont de 7,5 % plus élevés au Québec que dans la moyenne canadienne;

— par rapport à l'Ontario, les coûts fiscaux totaux au Québec sont de 11 % plus élevés lorsque l'on tient compte des incitatifs fiscaux et de 15 % plus élevés lorsque les incitatifs fiscaux sont exclus de la simulation.

Ces résultats illustrent que les entreprises du Québec bénéficiant des incitatifs fiscaux (moins de 5 % des entreprises) profitent d'une fiscalité avantageuse, alors que les entreprises ne bénéficiant pas de crédits d'impôt (95 % des entreprises) sont désavantagées.

GRAPHIQUE 36

Indice de compétitivité fiscale sur la base des coûts de Montréal
(indice : Québec sans incitatifs fiscaux = 100, moyenne de 19 secteurs)



Sources : Modèle *Choix concurrentiels* de KPMG et ministère des Finances du Québec.

3. L'UTILISATION DE CERTAINS CRÉDITS D'IMPÔT

Les crédits analysés sont :

— le crédit d'impôt remboursable pour la recherche scientifique et le développement expérimental;

— le crédit d'impôt pour le développement des affaires électroniques;

— le crédit d'impôt pour la production de titres multimédias.

❑ Le crédit d'impôt remboursable pour la recherche scientifique et le développement expérimental

On recense quatre grands types d'incitatifs fiscaux à la recherche et développement (R-D) fondés sur la dépense :

— le crédit d'impôt sur la dépense de R-D qui lui-même peut être sur les dépenses de main-d'œuvre engagées en R-D (par exemple au Canada), sur la dépense additionnelle de R-D par rapport au niveau des années passées (par exemple aux États-Unis) ou bien calculé selon une formule hybride, soit un taux de base sur le volume total et un taux bonifié pour la dépense additionnelle;

— la super-déduction des dépenses de R-D;

— la dépréciation accélérée du capital;

— des déductions de taxes sur la masse salariale[72].

TABLEAU 44

Incitatifs fiscaux fondés sur la dépense

Crédit d'impôt à la R-D		Abattement fiscal à la R-D	Dépréciation accélérée du capital	Sécurité sociale / impôt retenu sur les salaires
Volume	**Incrémental / hybride**			
Australie, Autriche, Belgique (incompatible avec allocation), Canada, Chili, Danemark, France, Norvège, Hongrie	Irlande (hyb.), Italie, Japon (hyb.), Corée (hyb.), Portugal (hyb.), Espagne (hyb.), États-Unis (incr.)	Belgique, Rép. tchèque, Finlande, Hongrie, Islande, Pays-Bas, Slovénie, Rép. slovaque, Turquie (hybride), Royaume-Uni	Belgique, Canada, Chili, Danemark, France, Israël, Pologne, Turquie, Royaume-Uni	Belgique, France, Pays-Bas, Hongrie, Turquie
Traitement des réclamations excédentaires (remboursabilité et reports)				
		Remboursement		
Australie (PME), Autriche, Belgique, Canada (PME), Danemark, France (PME), Norvège	Irlande	Royaume-Uni		Remboursement automatique par le système salarial
		Reports		
Australie, Belgique, Canada, Chili, France	Irlande, Japon, Corée, Portugal, Espagne, É-U	Belgique, Rép. Tchèque, Finlande, Pays-Bas, Slovénie, Rép. Slovaque, Turquie, Royaume-Uni	Les provisions propres à chaque pays pour le report des pertes s'appliquent	Non applicable

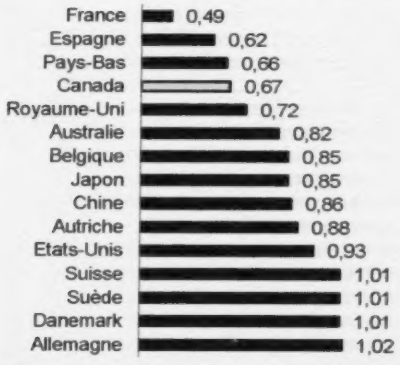
Sources : OCDE et KPMG.

[72] KPMG, *Le soutien fiscal à la R-D au Québec – État des lieux et analyses comparatives avec d'autres territoires*, décembre 2014, dans le volume 5 du présent rapport.

Le Canada se positionne favorablement en matière de soutien fiscal à la R-D.

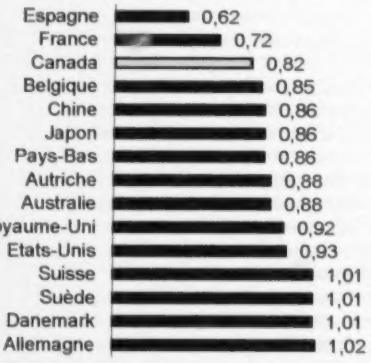
GRAPHIQUE 37

Traitement fiscal de la R-D : taux de subvention fiscale par $ US de R-D, PME – 2013[1]



GRAPHIQUE 38

Traitement fiscal de la R-D : taux de subvention fiscale par $ US de R-D, grandes entreprises – 2013[1]



(1) L'indice B est la méthode couramment utilisée par l'OCDE afin de comparer le soutien des mesures fiscales de différentes juridictions. Il correspond au coût net après impôt (CAI) d'une somme de 1 $ investi en R-D. Il prend en considération les crédits d'impôt à la R-D ainsi que les déductions sur le revenu. Les pays qui accordent des incitatifs fiscaux généraux en R-D ont des indices B inférieurs à 0,9. Un indice B se situant entre 0,9 et 1 correspond à des incitatifs fiscaux moyens tandis qu'un indice B supérieur à 1 indique que les incitatifs fiscaux en matière de R-D sont faibles ou nuls.

Source : OCDE, *OECD Science, Technology and Industry Scoreboard 2013*.

❑ Le crédit d'impôt pour le développement des affaires électroniques

Les informations suivantes proviennent de l'étude intitulée *Revue des programmes de crédits d'impôt à la Nouvelle Économie*[73], intégralement reproduite dans le volume 5 du présent rapport.

L'étude présente les constats suivants :

— la concurrence entre les juridictions pour l'attraction d'investissements privés dans le secteur des technologies de l'information et des communications (TIC) est particulièrement vive;

— les politiques publiques visant à soutenir le secteur des technologies de l'information et des communications sont répandues à travers le monde;

— en effet, plusieurs juridictions soutiennent le secteur, principalement par l'octroi de subventions directes, mais aussi à l'aide de mesures fiscales.

L'étude précise que plusieurs pays ont mis en place des stratégies appuyant notamment les infrastructures, le numérique, l'emploi et les compétences en TIC.

— Au Canada, aucune autre province n'offre de mesures fiscales comparables au crédit d'impôt pour le développement des affaires électroniques.

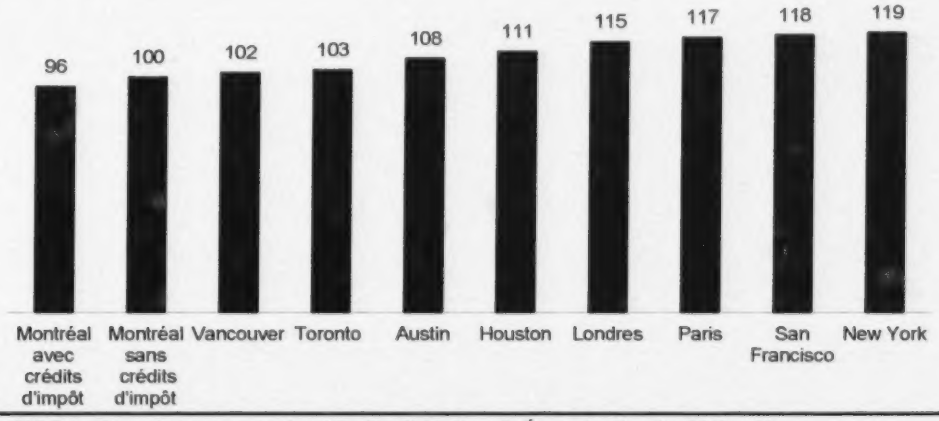
— Aux États-Unis, seule la Louisiane offre un crédit d'impôt plus avantageux que le crédit d'impôt pour le développement des affaires électroniques.

Malgré l'aide offerte, le Québec n'est pas en mesure de rivaliser avec certains pays émergents, tels que la Chine et l'Inde, pour certaines activités liées à des technologies à moindre valeur ajoutée.

Toutefois, le Québec se situe parmi les régions les plus compétitives en Amérique du Nord en matière de coûts d'exploitation, et ce, même sans la présence du crédit d'impôt.

GRAPHIQUE 39

Coûts totaux en développement de logiciels – 2014
(indice, Montréal sans crédits d'impôt = 100)



Source : E&B Data, *Revue des programmes de crédits d'impôt à la Nouvelle Économie*, décembre 2014, p. 20.

[73] E&B Data, *Revue des programmes de crédits d'impôt à la Nouvelle Économie*, décembre 2014.

❑ Le crédit d'impôt pour la production de titres multimédias

Les informations suivantes proviennent aussi de l'étude *Revue des programmes de crédits d'impôt à la Nouvelle Économie*[74], reproduite dans le volume 5 du présent rapport.

Sur le plan mondial, l'industrie a connu une forte croissance depuis vingt ans et est encore promise à une croissance dépassant nettement celle de l'économie dans l'avenir prévisible. Il n'y a aucun signe de saturation.

En se positionnant rapidement sur le marché par ses crédits d'impôt, le Québec a su attirer des entreprises étrangères qui lui ont assuré une visibilité internationale.

— Même si plusieurs provinces canadiennes ont emboîté le pas, le Québec conserve son avance au Canada.

— En comparaison avec les autres juridictions occidentales, l'aide fiscale du Québec demeure avantageuse.

— Le Québec a été un précurseur.

— La majorité des programmes ailleurs dans le monde a été instaurée récemment.

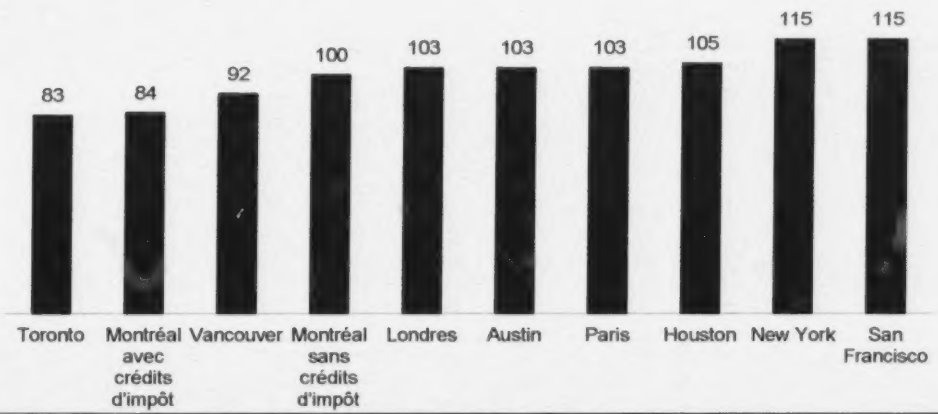
L'Ontario est la principale concurrente du Québec dans l'industrie du jeu vidéo. L'aide fiscale de l'Ontario est désormais plus concurrentielle que l'aide offerte au Québec.

Au Canada, le Québec a la deuxième meilleure offre globale après l'Ontario, considérant les avantages fiscaux et la disponibilité de la main-d'œuvre.

Aux États-Unis, une dizaine d'États offrent des aides qui peuvent atteindre 30 % ou plus. Toutefois, il n'existe pas d'État où le taux de base excède 25 %. Au total, 19 États offrent des aides fiscales dans le secteur du jeu vidéo. En Europe, la France (20 %) et la Grande-Bretagne (25 %) sont les principales juridictions qui offrent des aides fiscales dans le secteur du jeu vidéo.

GRAPHIQUE 40

Coûts totaux de la production de jeux vidéo – 2014
(Montréal sans crédits d'impôt = 100)



Source : E&B Data, *Revue des programmes de crédits d'impôt à la Nouvelle Économie*, décembre 2014, p. 56.

[74] E&B Data, *Revue des programmes de crédits d'impôt à la Nouvelle Économie*, décembre 2014.

SE TOURNER VERS L'AVENIR DU QUÉBEC

Commission d'examen sur la fiscalité
Québec